

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti
Analysis of Economy Centers in Selected Business Company

Student: Adéla Palochová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Adéla Palochová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti**
Analysis of Economy Centers in Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví a hospodářských středisek
3. Klasifikace nákladů a výnosů
4. Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

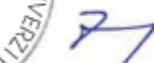
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 11.05.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně a uvedla v ní veškerou použitou literaturu. Veškeré přílohy, které jsem měla k dispozici jsem samostatně upravila.“

V Ostravě dne 11.5. 2018



.....
Adéla Palochová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví a hospodářských středisek.....	7
2.1 Vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví.....	8
2.2 Vztah manažerského a vnitropodnikového účetnictví.....	9
2.3 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	10
2.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví	12
2.4.1 Jednookruhová účetní soustava.....	14
2.4.2 Dvouokruhová účetní soustava	15
2.4.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy.....	16
2.5 Vnitropodnikové účetnictví – řízení po linii odpovědnostní	17
2.5.1 Organizační a ekonomická struktura podniku	17
2.5.2 Typy hospodářských středisek	19
2.6 Vnitropodnikové účetnictví – řízení po linii výkonové.....	21
2.6.1 Kalkulace.....	23
2.6.2 Metody kalkulací	25
3. Klasifikace nákladů a výnosů.....	30
3.1 Výsledek hospodaření	30
3.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů	31
3.3 Klasifikace nákladů.....	32
3.3.1 Druhové členění nákladů	33
3.3.2 Účelové členění nákladů.....	35
3.3.3 Kalkulační členění nákladů.....	37
3.3.4 Náklady podle vztahu ke změně objemu výkonu	37
3.3.5 Pro potřeby rozhodovacích procesů	39
3.3.6 Z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu	41
3.4 Klasifikace výnosů	43
3.4.1 Externí výnosy	43
3.4.2 Interní výnosy	44
3.4.3. Klasifikace výnosů	45
4. Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti	47
4.1 Charakteristika společnosti ABC	47
4.2 Zajímavosti z historie	49
4.3 Zaměstnanci a prodejny ve sledovaném období	50
4.4 Systémy a číselníky prodejen.....	51
4.5 Vývoj vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty ve sledovaném období 2014-2016	53
4.6 Analýza vývoje vybraných prodejen společnosti ABC.....	58
5. Závěr	67

Seznam použité literatury	69
Seznam zkratk.....	71
Seznam obrázků, grafů, tabulek, vzorců a schémat	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Vnitropodnikové účetnictví na rozdíl od finančního účetnictví není upraveno zákonnými předpisy, pouze okrajově ho upravuje Český účetní standard č. 001. Vnitropodnikové účetnictví je velmi důležitou součástí v interním systému společnosti a jeho cílem je sloužit interním uživatelům zejména pro potřeby vnitřního řízení společnosti. Těmito uživateli jsou především vlastníci, manažeři a řídící pracovníci. Mělo by zajistit průkazné informace pro potřeby nejen finančního účetnictví, ale hlavně podklady pro kontrolu hospodaření například jednotlivých středisek. Vnitropodnikové účetnictví je založeno na porovnání plánovaného stavu se skutečným stavem a následnou analýzou případných zjištěných odchylek. Přijímání opatření, které by zabránilo vzniku dalších odchylek v budoucnu.

Bakalářská práce s názvem Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti má dvě části, teoretickou a praktickou. Druhá kapitola bakalářské práce bude zaměřena na teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví, vztahu vnitropodnikového účetnictví s finančním a manažerským účetnictvím. Cílem práce bude charakteristika vnitropodnikového účetnictví a způsoby jeho vedení, což je jednookruhová, dvouokruhová a kombinovaná účetní soustava. Dále bude tato kapitola zaměřena na organizační a ekonomickou strukturu podniku, hospodářská střediska a základní vymezení kalkulací.

Třetí kapitola předkládané práce má stanovenou za cíl vymezení a členění nákladů a výnosů. Klasifikaci nákladů z pohledu druhového, účelového a kalkulačního.

Čtvrtá kapitola a zároveň praktická část bakalářské práce bude obsahovat analýzu střediskového hospodaření společnosti ABC, nákladových a výnosových položek výsledku hospodaření třech vybraných prodejen společnosti ABC. Cílem čtvrté kapitoly bude charakteristika společnosti, její historický a ekonomický vývoj, organizační struktura, ale především zhodnocení hospodaření celé společnosti a poté vybraných prodejen. Cílem bude uplatnit všechny poznatky z teoretické části a aplikovat je na společnost ABC.

V teoretické části bude aplikována metoda deskripce, která je využívána k popisu teoretických pojmů bakalářské práce. V praktické části bakalářské práce bude využita metoda analýzy, která je východiskem pro vymezení dané problematiky

a slouží k nalezení optimálních řešení a odchylek. Pomocí syntézy budou shrnuty získané poznatky. Ve všech kapitolách bude použita metoda postupu a komparace.

Vlastní názory, zhodnocení, připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví a hospodářských středisek

Termín vnitropodnikové účetnictví je společně s finančním a daňovým účetnictvím součástí manažerského účetnictví. Termín manažerské účetnictví je velmi obsáhlým, a má rovněž blízký vztah ke controllingu, jehož snahou je doplňovat chybějící informace, zajišťovat plánování a kontrolování (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

V současné době je velmi důležité pro vývoj účetnictví myšlenka, že způsob zobrazení podnikatelského procesu musíme rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Účetní zobrazení podnikatelského procesu pro externí uživatele je cílem informací finanční účetnictví, pro interní uživatele manažerského účetnictví a pro zajištění splnění daňové povinnosti daňové účetnictví. Externí uživatelé představují relativně široké spektrum jednotlivců, zájmových skupin, oprávněných kontrolních úřadů, apod. Patří mezi ně především zaměstnanci podniku, spolupracující podniky (dodavatelé, odběratelé, banky), státní orgány, orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst, široká veřejnost. Výsadní postavení mezi nimi zaujímá vlastník podniku, investor. Interní uživatelé mají rozhodovací pravomoci a jsou odpovědní za výsledky činnosti podniku. Jestliže vlastníci vykonávají sami manažerské funkce a management na různých stupních podnikového a vnitropodnikového řízení jsou sami interní uživatelé (Král, 2012; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Vnitropodnikové účetnictví při svém vzniku mělo především poskytovat informace o skutečných jednicových, poté pak úplných nákladech výkonů a umožnit tak kalkulaci jejich prodejní ceny. S postupným rozvojem průmyslu, jeho organizace a metod řízení vstřebalo vnitropodnikové účetnictví další nástroje řízení a tím mohlo do své metodiky zahrnout plánové parametry. Od pouhého zjišťování skutečných nákladů k porovnávání skutečných nákladů výkonů a středisek s jejich náklady kalkulovanými (případně rozpočtovanými), ke zjišťování z toho vyplývajících odchylek.

Obsahem vnitropodnikového účetnictví je informační zachycení procesů, které v podniku probíhají, když dochází k přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti podniku. Vnitropodnikové účetnictví se v zásadě řídí stejnými

metodickými prvky, kterými se řídí finanční účetnictví. Zahrnuje řadu dílčích činností, které je potřeba metodicky usměrňovat (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

O organizaci vnitropodnikového účetnictví rozhoduje podnik, což znamená i stanovení orientace vnitropodnikového účetnictví. Může být tedy primárně orientováno na jednu ze dvou linií řízení nákladů, a to linii výkonovou nebo linii odpovědnostní. U linie výkonové jde o zjištění vztahu nákladů k jednotlivým výkonům (výrobkům, pracem, službám). V případě linie odpovědnostní jde o zjištění, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém středisku náklad vznikl.

Velmi obecně můžeme za cíl vnitropodnikového účetnictví považovat získání informací pro řízení nákladů uvnitř podniku. Aby mohlo vnitropodnikové účetnictví tyto informace získat, musí svými prostředky zachytit to, co se děje v podniku při přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti podniku. Z toho tedy vyplývá, že předmětem vnitropodnikového účetnictví je zjišťování a přiřazování nákladů, vznikajících v procesu uskutečňování podnikových výkonů v určité podnikové struktuře (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

2.1 Vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví

Postupným historickým vývojem, který vznikl jako reakce na rozdílné potřeby uživatelů účetních informací, se vyvinuly rozdílné systémy finančního a vnitropodnikového účetnictví. Jejich odlišné charakteristiky vycházejí z jejich specifických úkolů a metodických postupů, a lze to nejlépe vyjádřit ve srovnání jejich vzájemných rozdílů:

- Vedení finančního účetnictví upravují zákonné předpisy, je nutné respektovat omezení, které se týkají například odpisování, oceňování apod. Také je nutné zajistit srovnatelnost účetních informací v čase. Naproti tomu vedení vnitropodnikového účetnictví nesvazují žádné předpisy, organizace je zcela v rukou podniku a je závislá na charakteru činnosti podniku;
- Finanční účetnictví podává zprávy o finanční situaci podniku jako celku. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje takové podklady, které managementu podniku umožní analýzu faktorů, které zajistily příznivé či nepříznivé podnikové výsledky;
- Informace poskytované finančním účetnictvím jsou relativně syntetické, zatímco informační potřeby podnikových pracovníků vyžadují velké množství

analytických informací o faktorech, které formují výsledky podniku. Tyto informace může dodat vnitropodnikové účetnictví;

- Finanční účetnictví předkládá souhrnné účetní výkazy jednou ročně. U vnitropodnikového účetnictví je to jednou měsíčně, jelikož informace předkládané jednou ročně by nevyhovovaly potřebám běžného řízení;
- Finanční účetnictví předkládá výkazy o hospodaření podniku za uplynulé období, takže se orientuje na minulost. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje průběžné výsledky hospodaření, sleduje minulý vývoj, ale zároveň i tendence vývoje do budoucna (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

2.2 Vztah manažerského a vnitropodnikového účetnictví

V manažerském účetnictví je možné odlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací. Historicky starší byl dříve tradičně nazýván nákladové účetnictví, v současné době je znám pod pojmem vnitropodnikové účetnictví. Druhý subsystém poskytuje účetní informace o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu a nazývá se manažerské účetnictví. Určité porovnání manažerského a vnitropodnikového účetnictví ukazuje Tab. 2.1. Porovnáváme zde základní metody, cíle a nástroje vnitropodnikového a manažerského účetnictví (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Název vnitropodnikového účetnictví není náhodný. Vnitropodnikové účetnictví slouží pro řízení podnikatelské činnosti, o jejíchž parametrech bylo rozhodnuto. Ovlivnitelnost hodnotových veličin jako jsou aktiva, závazky, náklady, výnosy, zisk apod. je v běžném operativním řízení omezena relativně malou možností manipulací. V operativním řízení máme jasně dané co, jak a pro koho vyrábět. Je rozhodnuto o výkonech dodávaných na trh i o tržních cenách, za které dané výkony budeme prodávat. Cílem operativního řízení je tedy především řízení nákladů, s propojením na operativní řízení peněžních toků.

Název manažerského účetnictví má také své opodstatnění. Taktické a strategické rozhodování o možných alternativách činnosti umožňuje podle zadaných cílů zajistit optimální využití dané kapacity a rozhodovat o budoucích alternativách spojených s dlouhodobým investičním rozhodováním (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Úkoly a charakteristika manažerského účetnictví

Data získávaná z manažerského účetnictví se užívají pro vnitřní řízení podniků. Manažeři potřebují informace pro plánování činností, rozhodování a následnou kontrolu daných činností. Cíle manažerského účetnictví můžeme vyjádřit jako výsledek zpracování metodami, vlastními všem třem součástem manažerského účetnictví, což jsou kalkulace, rozpočetnictví a vnitropodnikové účetnictví.

Manažerské účetnictví je založeno na datech, které slouží pro užití uvnitř podniku. Zaměřuje se spíše na část podniku než na celek. Jak již bylo řečeno podnik ho nemá povinnost vést a nemusí se řídit legislativně vedenými pravidly pro vedení účetnictví. Manažerské účetnictví se při pokrytí informačních potřeb manažerů zaměřuje především na budoucnost. Velmi záleží na tom, aby data, které poskytuje byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení. Manažerské účetnictví klade důraz více než na přesnost dat, na data nepeněžního charakteru. Orientuje se pragmaticky a má interdisciplinární charakter (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Tab. 2.1 Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví	
vnitropodnikové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech už bylo rozhodnuto)	manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativních činnostech)
informace pro operativní řízení, které je v bezprostřední návaznosti na taktické řízení (plán, porovnání se skutečností)	informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	informace pro zásadní změny činnosti (výzkum a vývoj, strategický management, investiční rozhodování)
informace pro řízení po linii útvárů, procesů a výkonů	komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
podnikové rozpočty - rozpočtová rozvaha, výkaz zisku a ztrát, rozpočet peněžních toků	
vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011 – vlastní zpracování

2.3 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Pojem „**controlling**“ je odvozen od anglického slovesa „to control“, což v překladu znamená „kontrolovat“, ale také ho můžeme přeložit ve smyslu „řídit, vést“. Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění

informací tak, aby to vylepšilo výsledky podniku. Obsahově je controlling vymezen dvěma systémy. Jedná se o subsystém plánování a kontroly a subsystém zajištění informační základny. Za předpoklad fungování controllingu je integrace plánování a kontroly do jednoho subsystému. Koordinaci totiž nelze zajistit pouze vzájemným propojením jednotlivých složek plánování a složek kontroly, ale především vazbou mezi plánem, který obsahuje úkoly, cíle a jeho kontrolou. Tato vazba pak dovoluje zajištění „řídícího okruhu“, kam můžeme zařadit stanovení úkolů, zjišťování odchylek, přijetí opatření nutných k odstranění negativních odchylek a stanovení nového úkolu. Daný okruh je nutné zajistit informačním systémem, který ho podpoří spolehlivými informacemi a vazbami mezi nimi (Král, 2012; Lazar, 2012).

Controlling můžeme podle některých publikací rozdělit na strategický a operativní. Ve strategické oblasti se odráží především poslání podniku, jeho strategické cíle a strategie, hledají se silná a slabá místa. Časový horizont není omezen, jde do budoucna. Cíl je zde chápán jako výsledek správného strategického jednání. Operativní controlling usměrňuje rentabilitu, likviditu a hospodárnost v kratším horizontu. Soustředí se především na kvantitativní stránku řízení.

Obecně je pojem controlling pojímán jako ekonomické řízení, ale od tohoto pojetí se odlišuje užší pojetí, které je založeno na konkrétních přesně definovaných základech. Především se tím myslí nákladový controlling, který je založen na kalkulaci neúplných nákladů a vychází z údajů v účetnictví. Optimalizuje z celopodnikového hlediska, z hlediska výrobků, segmentu trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Kromě odhalování skrytých míst pro úsporu nákladů má řadu dalších výstupů, které pomáhají při řešení finanční situace podniku (Lazar, 2012).

Mezi manažerským účetnictvím a controllingem existuje určitá nesourodost. Controlling slouží pro koordinaci všech funkcí systému řízení, zatímco manažerské účetnictví je jakýmsi informačním nástrojem systému řízení. Z toho vyplývá, že lze srovnat pouze manažerské účetnictví a informační nástroje controllingu. Ale i mezi manažerským účetnictvím a danými informačními nástroji jsou rozdíly. Manažerské účetnictví se opírá o hodnotové charakteristiky, a částečně i o nepeněžní informace. Controlling nepeněžní operace využívá mnohem rozsáhleji. Tab. 2.2 porovnává informační funkce controllingu a obsah rozhodovacích úloh řídícího pracovníka. Informace manažerského účetnictví, které jsou určené pro potřeby řízení pokrývají dvě zaměření controllingu:

- nákladový controlling, který se zaměřuje na faktory, které ovlivňují výši zisku firmy;
- finanční controlling, který se specializuje na řízení finanční a kapitálové struktury firmy.

Manažerské účetnictví se přiklání k té části controllingu, která se zaměřuje na informace pro řízení věcné stránky podnikatelského procesu. To, co controlling a manažerské účetnictví spojuje je chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, který díky svým přesně stanoveným cílům prosazuje vnitřní spolupráci všech funkcí systému řízení. Tato skutečnost se projevuje ve skutečné výši zpracovaných účetních výkazů, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz o peněžních tocích (Král, 2012).

Tab. 2.2 Vztah controllera a řídicího pracovníka

Controller	Řídící pracovník
připravuje podklady pro plánování a rozhodování	plánuje, rozhoduje
informuje o odchylkách	reaguje na zjištěné odchylky
připravuje metodiku kalkulací, rozpočtování, systém kalkulací a rozpočtů	prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů
informuje o změnách v podnikovém okolí	reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím
je poradce managementu	akceptuje controlling v procesu řízení

Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007 – vlastní zpracování

2.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

Rozdílné požadavky uživatelů účetních informací finančního a vnitropodnikového účetnictví vyžadují odlišné pojetí nákladů, výnosů, aktiv a závazků a jiných pasiv. Požadavky uživatelů ovlivňují především konkrétní obsah a formu informací a jejich časovou orientaci. Samostatným problémem členění účetních informací vnitropodnikového účetnictví je podrobné členění nákladů. Pro jejich řízení jsou důležité informace například jaká je jejich závislost na objemu výkonů, o jaké náklady se jedná, kdy byly vynaloženy, kdo je odpovědný za jejich vývoj. Každý pohled

poskytuje informace pro řešení jiných rozhodovacích úloh (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Podrobnější členění účetních informací ve vnitropodnikovém účetnictví bezprostředně navazuje na členění činností podniku podle útvarů, procesů a výkonů. Členění informací podle útvarů vychází většinou z uspořádání útvarů v organizační struktuře. Ta závisí na hierarchickém stupni řízení podniku, charakteru činnosti a územním rozmístění. V případě členění útvarů je důležitý charakter činnosti útvarů a také rozsah jejich odpovědnosti za vývoj konkrétních hodnotových veličin a dalších požadavků hodnotového řízení (členění nákladů, výnosů, zjišťování výsledku hospodaření atd.). Při členění informací vnitropodnikového účetnictví podle externích i interních výkonů má souvislost s požadavky na informační zajištění řízení nákladů, zisku a peněžních toků. Toto členění by mělo umožnit měřit vliv změn ve výši a struktuře spotřeby nákladů ovlivněných konkrétními výkony, vliv změny prodejní ceny na výnosy, celkový vliv změny v objemu a struktuře prodávaných výkonů, dále na vývoj zisku a peněžních toků. Měření zisku z prodeje konkrétních výkonů ve vnitropodnikovém účetnictví je jeden z nejdůležitějších ukazatelů vnitřně uspořádaného systému vnitropodnikového účetnictví pro rozhodování vrcholového managementu podniku. Zajistit optimalizaci objemu a sortimentu prodaných výkonů je velmi důležitý klíč k úspěšnému přežití podniku. A právě ke správnosti těchto rozhodnutí přispívá rozsah, vypovídací schopnost a aktuálnost informací (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Postup, jak zpracovat účetní informace, aby došlo k naplnění požadavků všech uživatelů představuje v dnešní době samostatnou problematiku. Tato problematika je předmětem zájmu disciplín, které se zaměřují na oblast tvorby komplexních ekonomických informačních systémů. Při tvorbě informačních systémů v podniku vycházíme ze dvou koncepčních přístupů k organizaci vztahu finančního a vnitropodnikového účetnictví (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

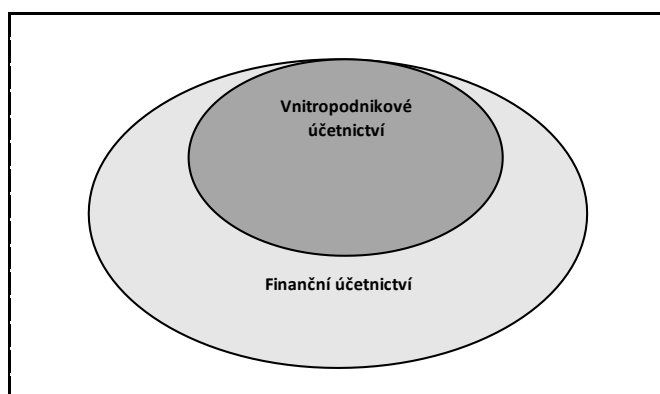
Vnitropodnikové účetnictví je legislativně vymezeno v Českých účetních standardech pro účetní jednotky č. 001 Účty a zásady účtování na účtech, kde bod 2.5 stanovuje, že formu a organizaci má účetní jednotka zcela ve své kompetenci, musí však zabezpečit podklady pro finanční účetnictví. Jedná se o podklady pro vyjádření aktivace vlastních výkonů, o změně a stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. Dále se zde uvádí, že vnitropodnikové účetnictví můžeme vést v analytické evidenci finančního účetnictví

nebo v samostatném okruhu (popřípadě jejich kombinaci). V souladu s účetními předpisy může účetní jednotka při sestaven vnitropodnikového účetnictví sledovat náklady a výnosy dvěma způsoby. První způsob je vedení pomocí analytické evidence finančního účetnictví neboli jednookruhová účetní soustava. V druhém případě sledujeme náklady a výnosy pomocí samostatného okruhu, kdy se zároveň využívají účtové třídy 8 a 9. Tento způsob se nazývá dvouokruhová účetní soustava (Lazar, 2012).

2.4.1 Jednookruhová účetní soustava

Základním předpokladem fungování jednookruhové soustavy je vytvoření analytické evidence z hlediska věcné náplně účtů, jednotlivých útvarů a výkonů. Existuje zde pouze jeden okruh, kam zaznamenáváme veškeré transakce a který umožňuje získávat informace dle požadavků uživatelů (viz Schéma 2.1). Stejně jako ve dvouokruhovém účetnictví zde využíváme účty rozdílů. Součástí číselné identifikace je i rozlišení, jestli příslušný účet vstupuje do hospodářského výsledku pouze jednoho z okruhů nebo bude zahrnut do jeho výpočtu ve finančním i vnitropodnikovém okruhu. Kromě účtů, které v jednookruhové účetní soustavě vymezujeme jako analytické k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví, zde máme další účty, které při zobrazování hospodářských operací ve finančním účetnictví nevyužíváme. Jedná se především o účty, které zobrazují vnitropodnikové kooperační vztahy mezi útvary, tzv. interní náklady a výnosy. Tyto účty jsou důležité při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek, ale nemají vliv na úroveň hospodářského výsledku podniku jako celku (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Schéma 2.1 Jednookruhová soustava účetních informací



Zdroj: Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011 – vlastní zpracování

2.4.2 Dvouokruhová účetní soustava

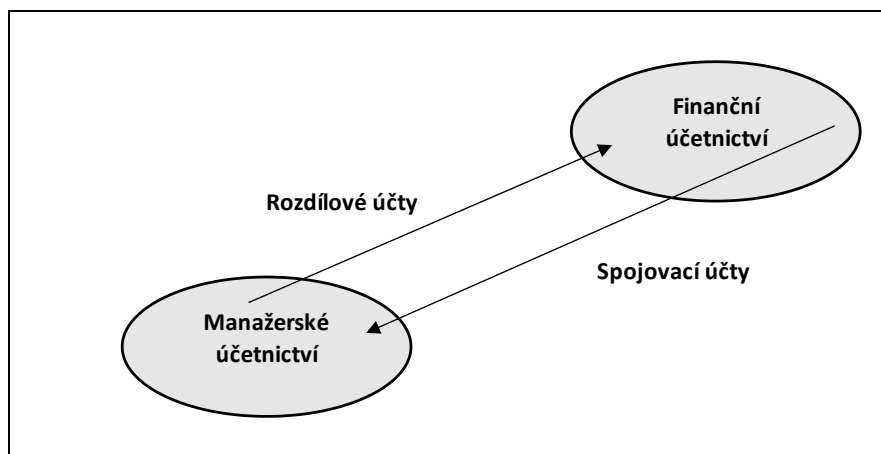
Zejména v anglosaské oblasti, kde účetnictví tradičně respektuje rozdílné požadavky uživatelů, se zcela přirozeně vyvinuly oddělené okruhy informací finančního a manažerského účetnictví.

Systém informací manažerského účetnictví je důsledně chápán jako důvěrný a tajný, používající odlišná kritéria hodnocení aktivit podniku, míru podobnosti a časovou orientaci. Díky němu, můžeme zjistit dosaženou výkonnost a zároveň ji ovlivňovat a měnit. Míra, jakou vrcholový management využívá pro obhájení své pozice i informace, které jsou sledovány v manažerském účetnictví, jsou odlišné v konkrétních situacích a hospodářských střediscích. Naopak v zemích kontinentální Evropy je relativně těsné formální propojení okruhů finančního a vnitropodnikového účetnictví, především pomocí spojovacích účtů. Na první pohled nepodstatná odlišnost míry regulace formální úpravy vztahu finančního a manažerského účetnictví ovlivňuje samotnou podstatu jejich vzniku a postavení. V anglosaské oblasti je základní systém účetních informací manažerské účetnictví. Poskytuje informace pro řízení, z nichž je možné podle stanovených účetních pravidel vybrat a upravit informace pro finanční účetnictví. Naproti tomu v kontinentální Evropě je výchozím systémem účetních informací účetnictví finanční, které nalézá podporu v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a navazující účetní legislativě (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Dvouokruhová účetní soustava je charakteristická existencí dvou relativně samostatných okruhů, a to finančního a manažerského účetnictví a existencí spojovacích a rozdílových účtů (viz Schéma 2.2). Spojovací účty zaznamenávají účetní informace, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví, přitom vstupují i do manažerského účetnictví a opačně. Používáme je u všech hospodářských operací, které se zobrazují v obou účetních systémech a jejich nejdůležitější funkcí je kontrola dodržení postupů podvojnosti a souvztažnosti. Účty rozdílů využíváme v případě odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou soustavách účetních informací. Zvyšují informovanost vrcholového vedení, které mohou být stěžejním zdrojem informací při analyzování zjištěného výsledku hospodaření ve finančním účetnictví. Je vhodné, aby informace z účtů rozdílů byly poskytovány pouze vrcholovému vedení a nebyly k dispozici pracovníkům na nižších stupních řízení. Při nedostatku informací uvnitř podniku o příčinách odlišného zobrazení stejné transakce by mohla vzniknout mylná představa o snaze zkreslovat hospodářský výsledek a mohlo by dojít

k nedůvěře v účetní informace jako takové. Zároveň je potřeba mít rozdílové účty vhodně číselně odděleny (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Schéma 2.2 Dvouokruhová soustava účetních informací



Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011 – vlastní zpracování

2.4.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

Pro současnou praxi je snaha obě soustavy kombinovat. Tento přístup odráží vztah mezi obsahovou uživatelskou diferenciací a potřebou zpracovatelsky unifikovat sběr prvotních účetních údajů. Pokud dojde ke zobecnění předností a nedostatků obou forem lze je pak využít i pro doporučení, jak nakombinovat oba přístupy. Například pokud z analýzy vyplyne, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu dokážeme získat součtovou agregací podrobnějších informací vnitropodnikového účetnictví, bude stačit analytická evidence na zajištění informačního vztahu obou systémů. Naopak pokud se požadavky interních a externích uživatelů liší, a není možné jejich zajištění bezzbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, je účelnější pro zobrazení reality zřídit dva okruhy účtů (Král, 2012).

Zásadní kritérium pro volbu mezi zavedením jednookruhové nebo dvouokruhové účetní soustavy je otázka, zda chceme či nechceme ve vnitropodnikovém účetnictví přistoupit ke změně ocenění majetku a některých pasiv na jiné hodnoty, než jsou přípustné ve finančním účetnictví. Tyto jiné hodnoty majetku a pasiv se poté projeví jako jiné hodnoty s nimi souvisejících nákladových položek, především kalkulační náklady, což jsou například kalkulační odpisy, kalkulační nájemné, kalkulační mzdy, kalkulační úroky, kalkulační rizika atd. Legislativa finančního účetnictví je nepřipouští, a proto pokud uvažujeme o jejich použití, musíme přejít na dvouokruhovou účetní soustavu (Lazar, 2012).

Při změně ocenění majetku ve dvouokruhové účetní soustavě můžeme vnitřní okruh doplnit o rozdílové účty. Hospodářský výsledek zjištěný ve finančním účetnictví tak bude stejný jako hospodářský výsledek ve vnitropodnikovém účetnictví. Druhá možnost je, že vnitřní okruh bude mít samostatnou metodiku oceňování, takže hospodářský výsledek zjištěný ve finančním účetnictví bude jiný než hospodářský výsledek zjištěný ve vnitropodnikovém účetnictví. První postup komplikuje účetnictví o přidané rozdílové účty. Druhá možnost komplikuje účetnictví všeobecně, jelikož máme dva hospodářské výsledky, jak podniku, tak vnitropodnikových útvarů.

Závěrem se k výběru jednookruhové nebo dvouokruhové účetní soustavy dá říct, že pokud nemáme výraznější nároky na podklady pro rozhodovací procesy volíme jednookruhovou účetní soustavu. Ta je vhodná především u malých podniků nebo u těch, které jsou svou podstatou poměrně transparentní. Pokud chceme posílit úlohu rozhodovacích procesů volíme dvouokruhovou účetní soustavu, kdy za cenu komplikace účetnictví získáváme objektivnější podklady pro rozhodovací procesy (Lazar, 2012).

Při otázce, zda zvolit jednookruhovou nebo dvouokruhovou účetní soustavu se autorka bakalářské práce přiklání k více používané variantě, což je jednookruhová účetní soustava. Rozhodující je individuální situace konkrétní společnosti.

2.5 Vnitropodnikové účetnictví – řízení po linii odpovědnostní

Základním předpokladem v účinném systému odpovědnostního řízení je celistvé a transparentní vymezení struktury podniku a rozdělení manažerských kompetencí při řízení této struktury. Je to možné shrnout do 3 oblastí:

- řešení organizační struktury uvnitř podniku,
- stanovení hodnoty centralizace a decentralizace používané při řízení vnitropodnikové struktury,
- určení ekonomické struktury podniku (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

2.5.1 Organizační a ekonomická struktura podniku

Organizační struktura v podniku vymezuje věcnou náplň činností jednotlivých prvků podnikové struktury a vzájemné vazby mezi nimi. Cílem je uspořádání podnikových činností, které bude optimálně zajišťovat plnění podnikových cílů. Tvorba organizační struktury vychází především z charakteru a složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, rozsahu podnikových aktivit, možnosti zajistit dostupné a

výhodné podnikové zdroje apod. Důležitým výsledkem pro odpovědnostní řízení je především vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi jednotlivými podnikovými útvary (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011; Král, 2012).

Horizontální vazby jsou důsledkem dělby činností mezi útvary a zároveň projevem jejich kooperačních vztahů. Rozsah těchto vazeb vychází z toho, ke kterému přístupu k uspořádání procesu tvorby výkonu se podnik přikloní:

- předmětné uspořádání – proces tvorby výkonu probíhá pouze v jednom jediném útvaru, který vstupuje do kooperačních vztahů s ostatními útvary pouze v omezené míře,
- technologické uspořádání – výkon prochází v jednotlivých výrobních etapách různými útvary, dílčí procesy probíhají ve specializovaných útvarech.

Vertikální vazby vyjadřují přístup podniku k problému centralizace a decentralizace pravomocí a odpovědností na jednotlivých podnikových úrovních (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Centralizace a decentralizace

Centralizace je způsob řízení podniku, kdy rozhodování i odpovědnost je soustředěna převážně na vrcholové úrovni řízení. Útvary na nižších úrovních jsou zřizovány jako výkonné prvky struktury a mají za úkol splnění zadaných úkolů s omezenou možností autonomního rozhodování. Pro centralizovaný přístup je typické užití direktivních metod, které orientují střediska k přesnému, včasnému a kvalitnímu splnění daného cíle, bez očekávané vlastní iniciativy pracovníků střediska. Kontrolou se zjišťují odchylky skutečného vývoje od daných úkolů. Při zadávání úkolů a jejich následné kontrole v daných podmínkách je typické časté využití naturálních kritérií jako například produktivita práce, průměrná doba vykonání jednotlivé operace atd. Hodnotová kritéria plní úlohu řízení hospodárnosti, tím se myslí zajištění efektivního vynaložení ekonomických zdrojů, které účelně souvisejí s předem stanovenou strukturou a rozsahem činnosti střediska (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011; Král, 2012).

Decentralizace předpokládá rozpoznání a přenesení podstatné části pravomocí a odpovědnosti na hierarchicky nižší útvary. Pro řízení se používají nástroje, které stanoví pouze rámcové podmínky a předpokládají iniciativní přístup řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Útvary na nižší úrovni řízení tak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. Pro decentralizovaný přístup je typické, že kontrola je založena na hodnocení skutečně dosažených výsledků v delším časovém

horizontu. Více než srovnání skutečného s plánovaným je důležité vzájemné srovnání výsledků jednotlivých středisek, srovnání s konkurencí a vývojem daného odvětví. Předpokládá se zapojení pracovníků do řízení útvarů, které vede k nalezení a využití příležitostí k větší efektivnosti svěřené části podnikatelského procesu (Král, 2012; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Tvorba **ekonomické struktury** navazuje na organizační strukturu. Doplnuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledek vytvoření ekonomické struktury, jejíž jednotlivé prvky (odpovědnostní střediska) jsou z větší či menší části zainteresována na dosažení hodnotových výsledků. Ekonomická struktura sice vychází ze struktury organizační, ale věcné vymezení útvarů nemusí být totožné s vymezením odpovědnostních středisek. Z hlediska delegování pravomocí může být jako odpovědnostní středisko vymezena skupina pracovníků, které z hlediska organizační struktury řadíme do více útvarů. Naopak v případě organizačních útvarů, jejichž pracovníci vykonávají různorodé činnosti, může být více odpovědnostních středisek v rámci jednoho útvaru. Dokonce i jeden pracovník může být samostatným odpovědnostním střediskem (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

2.5.2 Typy hospodářských středisek

Z hlediska uplatnění pravomocí a odpovědností lze rozlišit šest základních typů středisek, které se liší především mírou decentralizace uplatněnou při jejich řízení. Jedná se o středisko nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové (Král, 2012).

Nákladové středisko je nejnižší útvar, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které vznikají v důsledku jeho činnosti. Zjišťují se za něj náklady z hlediska odpovědnosti a jeho pracovníkům se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Kontrola může probíhat několika způsoby:

- Jeho skutečné náklady se srovnají s pevným rozpočtem. Je to typický způsob pro útvary jejichž aktivitu nelze vyjádřit měřitelnými jednotkami;
- Skutečné náklady porovnáme s náklady předem stanovenými (rozpočtovanými), které přepočteme na skutečný výkon střediska. Je to typické pro útvary, kde je možné aktivitu vyjádřit měřitelnými jednotkami (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011; Král 2012).

Zaínteresovanost pracovníků těchto útvarů je zpravidla zaměřena na úspory skutečných nákladů v porovnání s rozpočtovanými. Čím přesněji určíme předem stanovené náklady, tím je pro nás hůře dosažitelná úspora a jednodušší překročit stanovené náklady. To, že je nákladové středisko na nejnižším stupni řízení neznámá, že jako nákladová střediska jsou řízeny pouze malé útvary. Nákladové středisko může být dceřiná společnost v rámci nadnárodního koncernu nebo dokonce i celý výrobní závod. Podstata hodnocení nákladových středisek je srovnání skutečných, předem stanovených nákladů a analýza vzniklých odchylek.

Jako **výdajová střediska** jsou většinou řízena ta střediska, jejichž činnost nepřinese firmě prospěch v současnosti, ale až v budoucnu. Jeho pracovníci jsou tedy odpovědní za výdaje, u nichž předpokládáme, že zvyšují budoucí potenciál rozvoje firmy. Pracovníci těchto středisek jsou zaínteresováni jednak na dodržení limitu účelově vymezených výdajů, a zpravidla výrazněji na měřitelných dlouhodobých efektech, které můžeme vymezit jako důsledky koncepčně vynakládaných výdajů. Příklad daného efektu je pokles absence pracovníků, pokles nákladové náročnosti výrobků apod. Příkladem nákladových středisek jsou útvary výzkumu a vývoje, střediska reklamy, útvary vzdělání a strategického marketingu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011; Král, 2012).

Výnosové středisko je analogií nákladového střediska pro oblast výnosů. Jelikož nemá potřebné pravomoce pro ovlivňování ceny výrobků a zboží, je jeho cílem zajištění a ovlivňování maximálního objemu prodeje. Zaínteresovanost pracovníků je vázaná na růst výnosů z prodeje a úsporu ovlivnitelných, a především režijních nákladů. Typickým příkladem výnosového střediska je prodejní oddělení obchodního domu (Král, 2012).

Ziskové středisko je typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci odpovídají za výši nákladů i výnosů vynaložených ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Pracovníci tedy musí mít pravomoc ovládat činitele, které na tyto náklady prodaných výkonů a výnosy z prodeje působí. Nemají však právo rozhodovat o výši, struktuře a využití aktiv podniku. Ziskové středisko v podstatě „zastřešuje“ několik nákladových a výnosových středisek, která mu jsou podřízena. Zaínteresovanost střediska se váže na dodržení rozpočtovaného zisku. Rozpočet musí být ve shodě s pravomocí a odpovědností střediska. Příkladem ziskového střediska je prodejní závod výrobního podniku (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011; Král, 2012).

Rentabilní středisko odpovídá za náklady, výnosy i za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu. Týká se to zejména hierarchicky výše postavených výrobních i jiných úvarů, kde pracovníci působí na výši zásob, výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům, a to ve střediscích s uzavřeným reprodukčním cyklem, kde mají tito pracovníci možnost jednat s odběrateli a dodavateli. Zainteresovanost rentabilních středisek se vztahuje k dosažené rentabilitě. Důležitým rysem řízení těchto středisek je, že jejich pracovníci nemohou ovlivňovat investiční rozhodnutí. Příkladem rentabilního střediska je provoz zajišťující ucelenou část výrobního programu, středisko „staveb“ ve stavebnictví a další (Král, 2012).

Předpokladem zavedení **investičního střediska** je delegování pravomocí a odpovědnosti v investičním rozhodování z vrcholového vedení na jednotlivá střediska. Je zde možnost ovlivňovat a rozhodovat o výši a použití investic. Ve velkých firmách s širokým zaměřením představuje investiční středisko nejvyšší úroveň ekonomické struktury. V ostatních případech je to pouze vrcholové vedení podniku (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

2.6 Vnitropodnikové účetnictví – řízení po linii výkonové

Zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví, je volba primární orientace vnitropodnikového účetnictví na výkonový nebo odpovědnostní průřez podnikatelským procesem specifickým problémem každého podniku. Způsob řešení tohoto problému ovlivňuje řada otázek. Konkrétní řešení výkonově orientovaného vnitropodnikového účetnictví závisí hlavně na podmínkách, za kterých probíhá podnikatelský proces. Dané podmínky jsou určeny zejména charakterem a členitostí podnikatelského procesu, organizací dávkování výkonů, délkou podnikatelského cyklu a sdružeností vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje. Jako příklad lze uvést toto rozlišení u výrobních podniků, kde se projevuje nejzřetelněji.

Podle charakteru výrobního procesu rozlišujeme výrobu organickou a heterogenní. Organická výroba je specifická v jednom nebo po sobě navazujících procesech, kdy se postupně přeměňují výchozí suroviny a materiál ve výrobky s odlišnými kvalitativními vlastnostmi. Výsledkem organické výroby jsou tedy homogenní výkony, výrobek nelze rozčlenit na jednotlivé části. Jedná se typicky o potravinářský průmysl. Heterogenní výroba se vyznačuje mechanickým spojováním samostatných dílů, kdy jednotlivé součásti si ponechávají původní podobu. Výsledkem

heterogenní výroby jsou tzv. heterogenní výkony, jsou rozložitelné na dílčí části. Jako příklad lze uvést výrobu spotřební elektroniky, kol, apod (Král, 2012).

S charakterem výrobního procesu a výkonů souvisí i jejich členitost. Jednoduchá, zejména organická (někdy i heterogenní výroba) probíhá buď v jedné, nebo v několika málo na sebe navazujících operacích. Tyto operace tvoří technologicky uzavřený celek. Z hlediska sledování nákladů ve vztahu k výkonu můžeme tento proces považovat za nečlenitou výrobu. Ovšem to neplatí ve všech případech, z různých důvodů se výrobní proces člení na dvě nebo více samostatných částí.

Z pohledu organizace dávkování se rozlišuje hromadná, sériová a kusová výroba. U hromadné výroby se prováděné výkony sledují a vyhodnocují primárně ve vztahu k pevně vymezenému časovému intervalu. Množství skutečně provedených výkonů se nejčastěji zjišťuje až po skončení hodnoceného období. U sériové výroby se do výroby zadává předem stanovené množství výkonů. Vyhodnocení ekonomických parametrů série se provádí po jejím dokončení. Kusová výroba je výroba podle specifických požadavků zákazníka, typická pro strojírenství a stavebnictví (Král, 2012).

V závislosti na délce podnikatelského cyklu se rozhodujeme, zda sledovat či nikoliv nedokončenou výrobu. U procesu s rychlým oběhem pracovního kapitálu by hodnotové sledování nedokončené výroby nebylo účelné. V případě procesů s poměrně rychlým oběhem pracovního kapitálu a relativně stabilní nedokončenou výrobou, která je určena délkou výrobního cyklu a kapacitou výrobního zařízení, bychom měli sledovat nedokončenou výrobu minimálně intervalově (například intervalově prováděné fyzické inventury). U podnikatelských procesů, který mají výrobní cyklus delší, než je hodnotící interval, za který se zjišťují hodnotové výsledky podniku, je nutné sledovat náklady již ve vztahu k postupně vznikajícím nedokončeným výkonům. Jen tak můžeme zjistit náklady výkonů, které byly posléze dokončeny a zhodnotit výsledky jejich prodeje.

Sdružená výroba je situace, kdy při zpracování jednoho (případně více) druhů surovin a materiálu vznikají alespoň dva (nebo více) výrobky v určitém poměru. Výrobce přitom má malou nebo žádnou možnost ovlivnit relace mezi těmito výrobky. Příkladem je využití v chemickém průmyslu, dále v dopravě, v mechanických procesech atd. Řízení po linii výkonové úzce souvisí s kalkulacemi (Král, 2012).

2.6.1 Kalkulace

Kalkulace je výpočet především nákladů, zisku nebo ceny na jednotku výkonu, což je naturálně vyjádřený výkon. Dále ji můžeme charakterizovat jako činnost, která směřuje ke zjišťování nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně vymezen z pohledu druhu, množství a jakosti (jedná se o kalkulační jednici). Kalkulace je také část informačního systému podniku, kterou můžeme vyčlenit a která je úzce spjata s manažerským účetnictvím (Čechová, 2011).

Nejvyužívanější formou kalkulací jsou propočty, které se zaměřují na zjištění a stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje externím zákazníkům. Kalkulace vytváříme pomocí různých metod, které závisí na:

- předmětu kalkulace,
- způsobu, jakým přiřazujeme náklady předmětu kalkulace,
- struktuře nákladů, které se zjišťují nebo stanovují.

Metodu kalkulace tedy můžeme vyjádřit jako způsob stanovení předpokládané výše nákladů na určitý výkon podniku nebo zjišťování skutečných nákladů na daný výkon podniku (Čechová, 2011; Král, 2012).

Předmět kalkulace

Obecně můžeme říct, že předmětem kalkulace mohou být veškeré výkony, a to jak konečné, tak i dílčí, které jsou v podniku prováděny. V praxi se ale vymezení výkonu modifikuje s ohledem na rozsah sortimentu, složitosti podnikatelského procesu a význam, využitelnost kalkulací. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, který vymezuje měrnou jednotkou a druhem, na který stanovujeme náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulované množství tvoří určitý počet kalkulačních jednic, pro něž stanovujeme nebo zjišťujeme celkové náklady. Tyto náklady sice příčinně nesouvisejí s kalkulační jednicí a často ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu, v některých případech je ale potřeba tyto náklady kalkulační jednici přiřadit (Král, 2012; Čechová, 2011; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

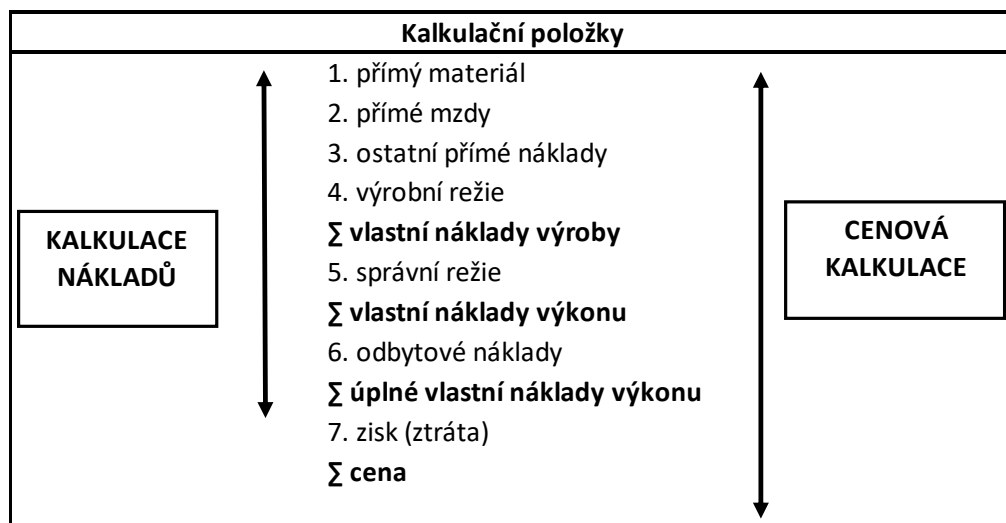
Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek v kalkulaci, ve které zjišťujeme náklady výkonů, vyjadřujeme v kalkulačním vzorci. Je individuální v každém podniku, nelze najít jednotnou strukturu, kterou by se řídily všechny podniky. V souvislosti s určením konkrétních způsobů přiřazování nákladů se nejčastěji vychází z historicky nejstarší

struktury a jedná se o strukturu položek kalkulace plných nákladů. Tato kalkulace se zaměřuje na určení, zda se jedná o náklady přímé nebo nepřímé. Další rozlišení nákladů využívaná v kalkulaci je na jednicové a režijní, popřípadě variabilní a fixní, vznikající vždy v konkrétní kombinaci s členěním na přímé a nepřímé náklady. Nejjednodušší je struktura kalkulačního vzorce kalkulace plných nákladů, což ukazuje Tab. 2.3 (Čechová, 2011; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

V žádném případě nám toto členění ale nestačí jako kvalitní podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví, je nutné zpracovávat kalkulace se zřetelem na účel, pro který je stanovujeme a také ve vztahu k uživateli této informace (Čechová, 2011).

Tab. 2.3 Typový kalkulační vzorec



Zdroj: Mruzková, Lisztwanová, 2013 – vlastní zpracování

Metoda přiřazování nákladů v kalkulaci

Přímé náklady můžeme přiřadit kalkulační jednotce už v okamžiku jejich vynaložení na základě účetních informací tak, že vydělíme celkovou výši přímých nákladů kalkulovaným množstvím. Přímé náklady jsou vždy jednicové, jsou příčinně vyvolány každou konkrétní kalkulační jednotkou (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

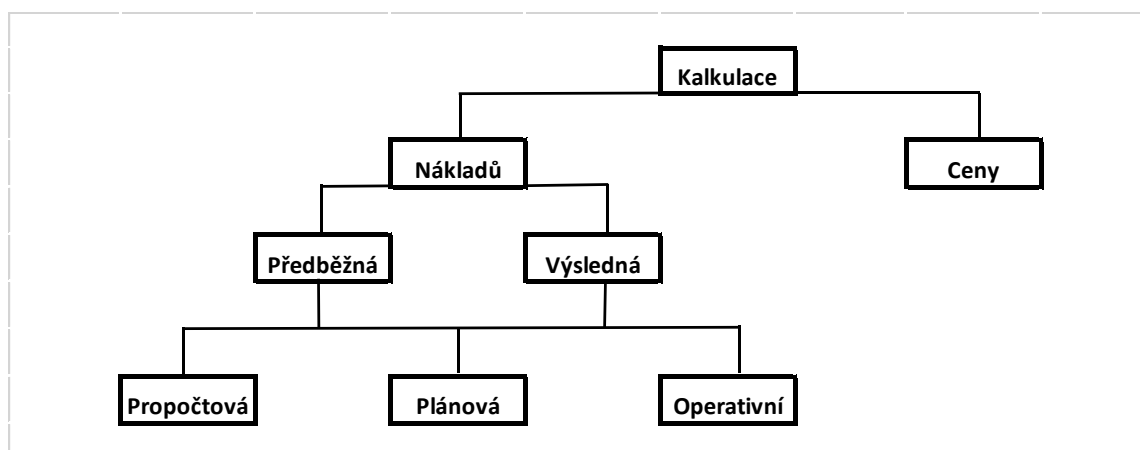
Nepřímé náklady vynakládáme společně pro více druhů výkonů, nesouvisí pouze s jedním konkrétním vnitropodnikovým útvarem. Přestože jsou vynakládány na jednom místě, jsou spotřebovány pro různé činnosti a souvisejí s širokým sortimentem výroby. Jejich výši neovlivňuje objem produkce, struktura výkonů ani objem poskytovaných služeb. Můžeme je zařadit mezi variabilní a režijní náklady, jejichž výše by měla být vyjádřena v kalkulacích. Metody přiřazení těchto nákladů na kalkulační

jednici jsou různé, zpravidla se využívá kalkulace dělením prostá a kalkulace přírážková (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

2.6.2 Metody kalkulací

Základní úlohy hodnotového řízení, ke kterým kalkulace slouží nemůže plnit jedna kalkulace nákladů a výkonů, a z toho důvodu podniky využívají celé systémy jednotlivých typů kalkulací a vztahů mezi nimi, které vytváří kalkulační systém (viz Schéma 2.3). Kalkulace předběžné sestavujeme před zahájením tvorby daného výkonu a jejich funkce je stanovení nákladového úkolu. Oproti tomu kalkulace výsledné zjišťují skutečné náklady výkonů v průběhu a po dokončení či po prodeji výkonů, zároveň zajišťují kontrolu nákladového úkolu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Schéma 2.3 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití



Zdroj: Král, 2012 – vlastní zpracování

Kalkulace předběžná se sestavuje před zahájením tvorby výkonu a plní funkce stanovení nákladového cíle. Člení se podrobně z hlediska úkolů, které plní, a způsobu sestavení na propočtové, operativní a plánované.

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené (případně průměrně vynaložené) na jednotku výkonů vyrobenou v určitém období či dodávce. Je to nástroj kontroly hospodárnosti. Nejvyšší vypovídací schopnost má výsledná kalkulace v oblasti jednicových nákladů, ale můžeme jí sestavovat i na úrovni plných nákladů s cílem zjistit skutečné náklady finálního produktu. V porovnání s operativní kalkulací slouží především jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvaru výroby ve vynakládání jednicových nákladů. Větší vypovídací schopnost má v podnikání se zakázkovým typem finálního produktu a delším výrobním cyklem, například ve výzkumných a vývojových pracovištích apod. Nižší vypovídající schopnost má naopak

v podmínkách hromadné a sériové výroby výrobků s krátkým výrobním cyklem. Příkladem je produkce elektrospotřebičů, obuvi a další (Král 2012, Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Kalkulace propočtová nám poskytuje podklady pro předběžné posouzení efektivnosti a sestavujeme ji v etapě výzkumu, kdy ještě nedochází k jeho výrobě a prodeji. Cílem je, aby výkon splňoval požadavky zákazníků, ale také aby mu cena zařídila požadovaný zisk. Další zásadní význam má propočtová kalkulace na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby tím, že plní funkci limitů nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zajišťují konkrétní podmínky tvorby výkonu. S ohledem na hodnocení účinnosti výkonu se propočtová kalkulace sestavuje na úrovni plných nákladů, často včetně podílu prodejní a správní režie. V případě, kdy se na podle propočtové kalkulace podnik rozhodne výkon vyrábět, pokračuje proces řízení nákladů sestavením plánové a poté i operativní kalkulace (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2011; Král, 2012).

Kalkulaci plánovou sestavujeme na určité plánovací období, a to již v období, kdy jsou známy spotřební a výkonové normy. Vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být na tvorbu dosaženo v průběhu daného období. Podstatou této kalkulace je poskytnout informace pro sestavení hlavního rozpočtu, a to především při rozpočtování:

- nákladů variabilních nebo jednicových,
- výdajů v rozpočtu peněžních toků,
- zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze.

Plánovou kalkulaci využíváme v situaci, kdy se výroba těchto výkonů opakuje v průběhu delšího období, ale přitom dochází k nepatrným konstrukčním změnám produktů. Týká se to především hromadné a velkosériové výroby a můžeme ji vyjádřit jako plánovou kalkulaci dílčích období nebo jako plánovou kalkulaci celého rozpočtového období (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Operativní kalkulace představuje další zpřesnění nákladů podle konkrétně stanovených podmínek procesu tvorby výkonů a vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Sestavují se především v položkách přímých jednicových nákladů na základě operativních spotřebních a výkonových norem. Tyto normy vyjadřují úroveň materiálové náročnosti a pracnosti výkonu se zřetelem ke konkrétním podmínkám, takže se mění, když dochází ke změnám těchto podmínek. Operativní kalkulace se

využívá zejména při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění, zároveň při jejím porovnání s kalkulací plánovou kontrolujeme zajištěnost ročního plánu nákladů podniku. Další podstatný přínos operativní kalkulace je, že by měla sloužit jako informační podklad pro cenové vyjednávání s odběrateli, pro změny cen, za které se výrobky prodávají konečným zákazníkům (Král 2012, Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Kalkulace ceny je relativně samostatná oblast rozhodovacích úloh a od kalkulace nákladů se liší několika přístupy. Především tím, že kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů, zatímco cenová kalkulace zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku ve formě výnosů. Cenová kalkulace obsahuje kalkulovaný zisk, takže vychází z ekonomického pojetí nákladů, zatímco kalkulace nákladů vyjadřuje nákladovou náročnost produktu, vyjádřenou náklady v jejich finančním nebo hodnotovém pojetí (Král, 2012).

Kalkulace plných a variabilních nákladů

V případě kalkulace plných nákladů se přiřazují konkrétnímu výkonu náklady, které se vynakládají v souvislosti s vytvořením výkonu. U této kalkulace je důležité rozlišení nákladů na přímé a nepřímé. Kalkulační vzorec kalkulace plných nákladů:

- přímé náklady výkonu
- + alokovaní nepřímé náklady výkonu
- = plné náklady výkonu

Konkrétně vymezenému výkonu se přiřazují i fixní náklady, takže není věnována pozornost odlišným příčinným souvislostem vzniku fixních nákladů v porovnání s náklady variabilními. Kalkulace je v tomto případě nástroj statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu (nákladů, zisku). Kalkulace plných nákladů vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem a sortiment prováděných výkonů. Její základní vlastností je vypovídací schopnost k jedné variantě činnosti dané konkrétním množstvím a strukturou výkonů. Kromě její statické vypovídající schopnosti má kalkulace plných nákladů další nedostatky, a to především, že skutečnou výši plných nákladů je možné zjistit až s určitým zpožděním. Na základě informací o skutečném množství a struktuře výkonů, které jsou zajišťovány danou skupinou společných nákladů. Na druhé straně je velmi důležitá jako kritérium cenové politiky a měřítko konkurenceschopnosti podniku ve srovnání s ostatními podniky daného sektoru (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky kalkulace plných nákladů a na problémy spojené s jejím využitím. Jelikož fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednoticí, ale s časovým obdobím, je potřeba je jednoznačně rozlišit od variabilních nákladů. V kalkulaci se tak prosazuje i jiný pohled na kalkulované položky, než je způsob jejich přiřazení na přímé a nepřímé. Uvedené rozlišení fixních a variabilních nákladů se projevuje i ve způsobu využití kalkulace variabilních nákladů jako nástroje zobrazení podnikatelského procesu v účetnictví. Kalkulace variabilních nákladů klade výrazně větší důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům. U nákladů, které většinou zahrnují jednicové náklady a variabilní složku režie, se předpokládá, že jsou příčinně vyvolány jednoticí konkrétního výkonu. V relevantním rozpětí řešených úloh se u nich tedy předpokládá, že růst (případně pokles) výroby a prodeje doprovází také růst (pokles) této části nákladů. Při využití kalkulace jako nástroje ocenění vytvářených výkonů v účetnictví se tyto náklady zahrnují do ocenění výkonů, a sledují se jako náklady produktu. Fixní náklady bere metoda jako nedělitelné bloky, které musíme vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro výrobu a prodej druhu výrobku, jejich skupin v daném časovém období. Je nutné je jako celek uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů bez ohledu na objem prodeje (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011; Král, 2012).

Kalkulace plných a variabilních nákladů nejsou ve vzájemném rozporu, ale naopak se vhodně doplňují. V současné době, v podnicích s moderním řízením se stále častěji využívají obě kalkulace, což umožňuje jejich vzájemnou kombinaci. Kalkulované položky variabilních nákladů je možné podrobněji rozdělit na náklady jednicové, dále náklady přímé a nepřímé variabilní režie. Podobně i fixní náklady můžeme rozdělit na přímé a nepřímé. Také je možné kalkulaci plných nákladů doplnit o variabilní nebo fixní část režie, případně i ostatní přímé náklady. Kalkulace plných a variabilních nákladů jsou sice odlišné typy kalkulací, ale při jejich sestavení se používá jedna informační základna, díky které se mohou prolínat (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Autorka bakalářské práce v podniku upřednostňuje kalkulaci variabilních nákladů, protože se vyhýbá nedostatkům, které má kalkulace plných nákladů.

Kalkulace výkonu, se může vyjádřit takovou formou kalkulačního vzorce, která nemá za cíl zjistit náklady výkonu, ale jeho přínos. Rozdíl tedy nespočívá pouze v řazení kalkulačních položek, ale i v rozdílném pohledu na tyto položky. Význam

vytvořeného výkonu neposuzujeme podle jeho nákladů, ale podle jeho přínosu neboli marže. Úroveň tohoto přínosu se dá analyzovat ve vztahu k ceně, ale na druhé straně ve vztahu k nákladům výkonu jako měřítko vnitřní schopnosti podniku tento výkon vytvořit. Na základě těchto informací se rozhodujeme, zda výkon na trh v daném období dodávat nebo nedodávat. V souvislosti s těmito úvahy je vzájemný vztah kalkulace nákladů a dosažené ceny rozdílový a je kalkulován v retrogradní kalkulaci. Obecný vzorec retrogradní kalkulace vypadá následovně:

- prodejní cena výkonu
- - kalkulované náklady výkonu
- = zisk výkonu

(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011)

3. Klasifikace nákladů a výnosů

Cílem účetnictví je poskytnout účetní jednotce informace o její finanční situaci a výsledku hospodaření. Ten představuje v určitém časovém horizontu rozdíl mezi náklady a výnosy. Další neméně významnou funkcí účetnictví je, že tvoří základnu pro výpočet daňové povinnosti, kdy vycházíme z výsledku hospodaření. Při transformaci výsledku hospodaření na daňový základ jsou pro nás důležité informace o struktuře a jednotlivých položkách nákladů a výnosů (Kolektiv autorů, 2013).

Hlavním cílem každé účetní jednotky je vytvářet zisk, proto musí účetní jednotka zachycovat nejen pohyb a stav majetku, ale také sledovat ekonomické výsledky své podnikatelské činnosti. Z toho důvodu sleduje účetní jednotka náklady a výnosy, díky kterým zjišťuje výsledek hospodaření (Kolektiv autorů, 2013).

3.1 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi výnosy a náklady. Pomocí něho můžeme posuzovat účelovost uskutečněných výkonů. Je to intervalová i stavová veličina, která je zároveň nejkomplexnějším ukazatelem racionality podniku. Také se používá jako kritérium zainteresovanosti vrcholových řídicích pracovníků. Výsledek hospodaření má funkce kritériální, reprodukční, distribuční a stimulační. Máme dva základní typy výsledku hospodaření. Může se přitom jednat buď o okolí podniku jako celku, pak hovoříme o výsledku hospodaření podniku, nebo okolí daného vnitropodnikového útvaru uvnitř podniku a v tom případě se jedná o vnitropodnikový výsledek hospodaření (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Výsledek hospodaření podniku obsahuje běžný a mimořádný výsledek hospodaření. Běžný výsledek hospodaření je dán součtem provozního a finančního výsledku hospodaření. Provozní výsledek hospodaření obsahuje výsledek hospodaření z hlavní výdělečné činnosti a výsledek hospodaření z transakcí, které ovlivňuje podnikový management. Finanční výsledek hospodaření vzniká při provádění finančních operací managementu podniku. Po sečtení provozního a finančního výsledku hospodaření a odečtení daně z příjmu za běžnou činnost získáme výsledek hospodaření z běžné činnosti. Dále jsme zde do roku 2016 ještě zahrnovali mimořádný výsledek hospodaření, který vznikal nahodilým způsobem a snižovali jsme ho o daň z příjmu z mimořádné činnosti. Výsledek hospodaření podniku před zdaněním byl tedy

součet položek provozního výsledku hospodaření, finančního výsledku hospodaření a rozdílu položek mimořádné výnosy a mimořádné náklady. V současné době je výsledek hospodaření podniku před zdaněním součet položek provozního a finančního výsledku hospodaření (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Vnitropodnikový výsledek hospodaření vyjadřuje úroveň hospodárnosti a jakosti splněných úkolů jednotlivých středisek. Měří úspěšnost činnosti vnitropodnikového útvaru. Ukazuje, jak středisko přispělo k celkovému hospodaření podniku. Vnitropodnikový výsledek hospodaření dostaneme, když od vnitropodnikových výnosů odečteme součet prvotních a druhotných nákladů daného útvaru (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Dílčí výsledek hospodaření za běžnou činnost představuje základnu pro výpočet daně z příjmu splatné, protože výše daňového základu nevyplývá z účetních údajů přímo. Výpočet základu daně vyplývá z české účetní a daňové legislativy. Výsledek hospodaření se upraví mimoúčetně o zjištěné rozdíly formou připočitatelných a odpočitatelných položek. Při uzavírání účetních knih se zaúčtuje závazek účetní jednotky ze splatné daně k finančnímu úřadu za zdaňovací období podle daňového přiznání ve prospěch účtu 341 se souvztažným zápisem na vrub účtu 591 (daň z příjmů z běžné činnosti). Tímto se daň z příjmů stává součástí nákladů účetní jednotky (Kolektiv autorů, 2013).

3.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů

„Náklady a výnosy se zásadně zahrnují do toho účetního období, s nímž věcně a časově souvisí“, jak tvrdí kolektiv autorů (2013, s. 151). Tahle teorie bývá nazývána akruální princip. Povinnost časového rozlišení vzniká v případě, že se účetní případ týká více než jednoho období. Cílem časového rozlišení je vykázat správně hospodářský výsledek a správně zobrazit položky v rozvaze. K účtování se používají přechodné účty aktiv a pasiv, jsou to účty rozvahové v účtové skupině 38.

U **nákladů příštích období** účtujeme o výdajích, které budou nákladem v příštích obdobích. Například předplatné novin, časopisů, náklady na zařazení většího rozsahu drobného hmotného majetku do používání. **Výnosy příštích období** jsou částky přijaté předem, do výnosů budou ale patřit až v dalších obdobích (Kolektiv autorů, 2013).

Pokud účetní jednotka eviduje v běžném období náklady a výdaje příštích období, které nelze přiřadit jednomu účetnímu období hovoříme o **komplexních**

nákladech příštího období. Tyto náklady a výdaje jsou sledovány ve vztahu k danému účelu. Vzniklé náklady se zaúčtují na účty jednotlivých nákladových druhů, např. spotřeba materiálu, mzdy, pojištění, spotřeba energie. Tento účet je nutné rozpustit nejpozději do 4 let (Kolektiv autorů, 2013).

Dohadné položky aktivní jsou výnosy, které se týkají současného období, ale ani do konce tohoto období není známá jejich výše. Proto účtujeme pouze o odhadu této částky. V dalším období vyúčtujeme dohadnou položku proti pohledávce a vyjádříme si odchylku od odhadnuté výše. Typickým příkladem je pohledávka za pojišťovnu v důsledku pojistných událostí v případě, kdy ještě nemáme pojistnou náhradu a pojišťovna nám do konce účetního období nevyčíslila konečnou výši úhrady. **Dohadné položky pasivní** vznikají z titulu nezaúčtovaných závazků. Účtujeme zde poměrnou část silniční daně, náhradu mzdy (platu) při nevyčerpané dovolené, pokud na ní vznikl zaměstnanci nárok, bude vyplacena v příštím období (Kolektiv autorů, 2017).

3.3 Klasifikace nákladů

„Náklady jsou v peněžní formě vyjádřené účelové vynaložení hospodářských prostředků a práce. Jsou vždy spojeny se vstupy do hospodářské činnosti účetní jednotky. Náklady vznikají jako důsledek provádění jednotlivých operací v podnikatelské činnosti“, jak tvrdí kolektiv autorů (2012, s. 59). Jsou součtem explicitních a implicitních nákladů. Explicitní náklady vyvolává spotřeba cizích výrobních faktorů, které zachycuje finanční účetnictví. U implicitních nákladů se jedná o ušlý výnos z nerealizovaného alternativního využití vlastních výrobních faktorů. Případně zůstatky účtu nákladů se při uzavírání účetních knih převedou na vrub účtu zisku a ztrát (ČÚS 019; Kolektiv autorů, 2013; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Rozlišování nákladů

Z pohledu vlastníků (neboli finančního účetnictví) se popisují náklady jako skutečně spotřebované ekonomické zdroje za určité období. Vyjadřujeme je v penězích, v praxi se projevují jako snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Z pohledu státu (neboli daňového účetnictví) zajišťují udržení příjmů podniku. Vymezuje je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z pohledu řídicích pracovníků (manažerského účetnictví) můžeme definovat náklady jako účelné a účelové vynaložení prostředků a práce při zhotovení výkonů, které jsou předmětem hlavní podnikatelské činnosti (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Je potřeba si vymezit základní členění nákladů. Členění nákladů i výnosů je předpokladem účinné kontroly a řízení veličin, které ovlivňují výsledek hospodaření. Členění jsou důležitá pro posuzování a řízení vývoje hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podniku jako celku i jeho vnitřních částí (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Členění nákladů:

- ★ druhové členění,
- ★ účelové členění,
- ★ kalkulační členění,
- ★ podle vztahu ke změně objemu výkonů,
- ★ pro potřeby rozhodovacích procesů,
- ★ z pohledu změn v podmínkách nákladového procesu (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

3.3.1 Druhové členění nákladů

V druhovém členění jsou náklady soustředěny do jednotlivých skupin, které se označují jako nákladové druhy.

Mezi základní nákladové druhy v podniku patří:

- spotřeba materiálu,
- využívání externích prací a služeb,
- osobní náklady včetně mzdových,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- náklady z finanční oblasti,
- mimořádné náklady (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Druhové členění nákladů, dělí náklady na jednotlivé nákladové druhy (viz Tab. 3.1). Jedná se o náklady prvotní, jelikož je evidujeme hned při vstupu do podniku. Zároveň jsou externí, protože vstupují do podniku a vznikají spotřebou cizích ekonomických zdrojů. Můžeme je dále rozčlenit na dílčí části, proto jim říkáme jednoduché (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Toto členění je využíváno v účetnictví, seznam jednotlivých nákladových druhů je obsažen v účetní osnově účetní jednotky. Směrná účtová osnova je obsažená ve vyhlášce č. 500/2002, Sb., ta obsahuje pro účtovou třídu 5 - Náklady seznam účtových skupin, které tvoří základní nákladové druhy. Konkrétní členění nákladových druhů uvede účetní jednotka ve svém účtovém rozvrhu, ve kterém můžou být rozlišeny jednotlivé nákladové druhy pomocí analytických účtů (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Druhové členění nákladů v podniku poskytuje informace pro zajištění stability a rovnováhy mezi potřebou podniku získat tyto zdroje a okolím, které tyto zdroje může podniku poskytnout. Pro potřeby manažerského účetnictví je nutné druhové členění nákladů zkombinovat s dalšími členěními, která budou vyjadřovat vynaložené náklady vzhledem k získaným výstupům. Druhové členění nákladů můžeme rovněž využít například pro zpracování informačního podkladu pro zajištění požadovaného množství jednotlivých ekonomických zdrojů od externích dodavatelů (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Lang, 2005).

V návaznosti na vykazování výsledku hospodaření se náklady v druhovém členění rozdělují na **provozní** a **finanční**. Do provozních nákladů zahrnujeme náklady, které souvisejí s běžnou podnikatelskou činností. Finanční náklady souvisejí s peněžními prostředky a cennými papíry. Náklady v provozní oblasti ovlivňují provozní výsledek hospodaření. Tato část nákladů je nejrozsáhlejší a zpravidla i rozhodující (Kolektiv autorů, 2017; Kolektiv autorů, 2013).

Struktura provozních nákladů:

- 50 – spotřebované nákupy,
- 51 – služby,
- 52 – osobní náklady,
- 53 – daně a poplatky,
- 54 – jiné provozní náklady,
- 55 – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (ČÚS 019).

„Za náklady ve finanční oblasti se považují ty náklady, které ovlivňují finanční výsledek hospodaření. Ten je spolu s provozním výsledkem hospodaření součástí výsledku hospodaření za běžnou činnost. Jde zejména o náklady související s finančním majetkem, nákladové úroky, kursové ztráty, bankovní poplatky atd“, jak tvrdí kolektiv autorů (2017, s. 420).

Struktura finančních nákladů:

- 56 – finanční náklady,
- 57 – rezervy a opravné položky ve finanční oblasti,
- 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace,
- 59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (ČÚS 019).

Tab. 3.1 Schéma druhového členění nákladů účetní jednotky

směrná účtová osnova dle vyhlášky č. 500/2002 k zákonu č. 563/1991 Sb. O účetnictví		doporučená účtová osnova	účtový rozvrh podniku dle potřeby účetní jednotky
Účtová třída	Účtová skupina	syntetický účet	analytický účet
5 - Náklady	50 - spotřeované nákupy →	500 - spotřebované nákupy	50101 - surové železo 50102 - šrot 50103 - FeMn 50104 - mazadla 50105 - kancelářské potřeby
	51 - služby 52 - ostatní náklady 53 - daně a poplatky 54 - jiné provozní náklady 55- odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky 56 - finanční náklady 57 - rezervy a opravné položky finančních nákladů 58 - aktivace 59 - daně z příjmů, převodové účty a rezervy na daň z příjmů	501 - spotřeba materiálu 502 - spotřeba energie 503 - spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek 504 - prodané zboží	

Zdroj: Mruzková, Lisztwanová, 2013 – vlastní zpracování

3.3.2 Účelové členění nákladů

Sledujeme zde náklady podle příčin jejich vzniku. Příčinou vzniku nákladů může být provedení konkrétního výkonu nebo činnosti (Mruzková, Lisztwanová 2013).

Technologické náklady představují vynaložení prostředků a práce při uskutečňování technologických operací v procesu zhotovení výkonů. Jsou v přímé souvislosti s tvorbou výkonů a jedná se o výkonově orientované řízení. Vykazují se samostatně za každý výkon. Příkladem je spotřeba materiálu, mzdy pracovníků uskutečňujících určitou aktivitu apod. (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Čechová, 2011).

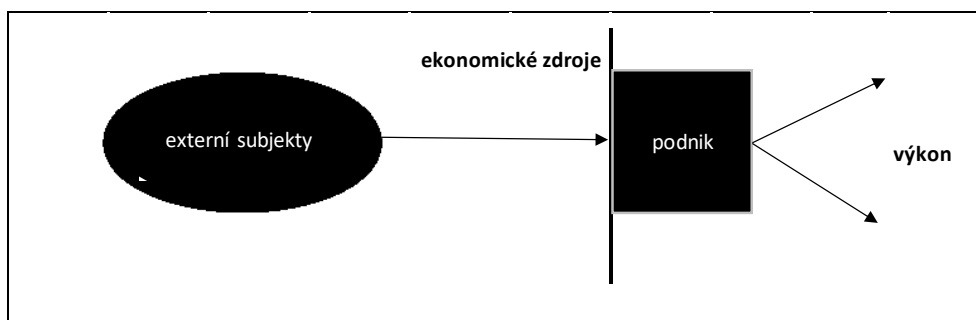
Náklady na obsluhu, zajištění a řízení souvisejí s vytvářením podmínek bezprostředního průběhu podnikatelského procesu a dalších činností souvisejících s realizací výkonů. Jedná se o útvarově odpovědnostní řízení a zajišťování činností v jednotlivých útvech podniku. Jsou to náklady společné pro několik technologických celků. Při zavedení výroby nového výrobku nebo naopak při omezení výroby zůstávají stejné, nebo se změní jen částečně. Nemění se tedy v přímé souvislosti s danou změnou. Především se jedná o náklady na zásobování, opravy, úklid atd. (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Čechová, 2011).

Jednicové náklady představují část technologických nákladů. K jejich vzniku dochází vytvořením každé definované jednotky výkonu, vždy bezprostředně souvisí s konkrétní jednotkou. Dají se definovat jako určitá norma spotřeby. Typickým příkladem jednicových nákladů jsou náklady na základní materiál.

Režijní náklady můžeme vyjádřit jako část technologických nákladů, které souvisí se zabezpečením vlastního technologického procesu a veškeré náklady na obsluhu a řízení. V podniku se obvykle člení dle funkce, které plní při obsluze zajištění a řízení podnikatelského procesu. Vznikají tak nákladové položky výrobní, zásobovací, správní a odbytová režie. Příkladem režijních nákladových druhů jsou náklady na pomocný materiál, jako jsou mazadla, oleje, spotřeba elektrické energie na vytápění atd. (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Podle jednotlivých míst vzniku rozdělujeme účelové náklady na prvotní a druhotné. Místem vzniku nákladů je vnitropodnikový útvar neboli středisko. Je to samostatná část podniku, která vzniká jako výsledek organizace neboli účelového spojení lidí, činností a prostředků, pomocí něhož chce management podniku dosáhnout svých stanovených cílů. Středisko je součástí organizační a ekonomické struktury podniku. Podle toho, jakou činnost středisko zajišťuje a jaké hodnotové veličiny ovlivňuje se střediska ekonomické struktury člení podle charakteru činnosti a podle ekonomické odpovědnosti. **Náklady prvotní** jsou ty, které vznikají v podniku použitím originálních výrobních faktorů, které jsou firmou externě nakupovány. Zároveň se řadí mezi jednoduché, protože obsahují jen jeden vymezený homogenní druh vynaloženého ekonomického zdroje. Jsou to například náklady na materiál, úroky a externí výkony. Vznik prvotního nákladu ukazuje Obr. 3.1 (Lang, 2005; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Obr. 3.1 Vznik prvotního nákladu

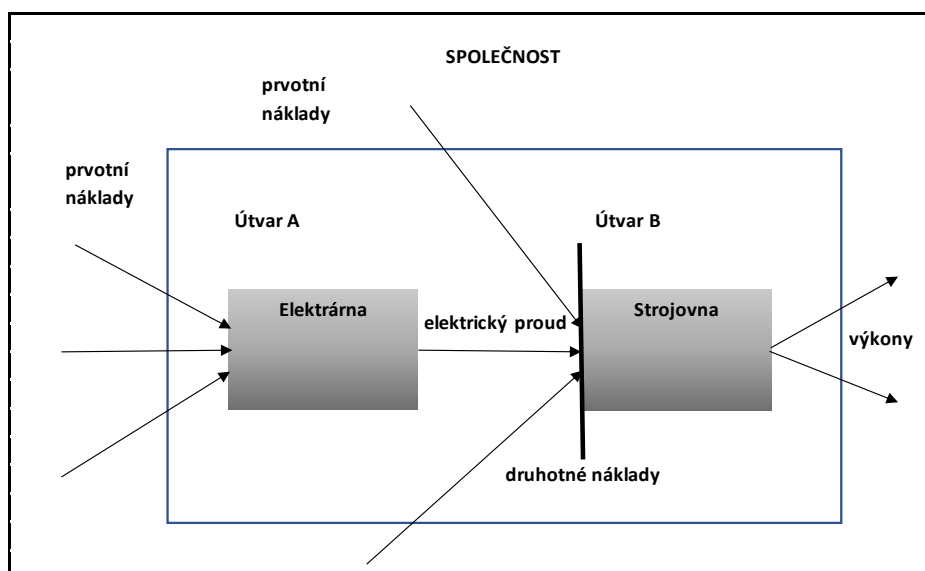


Zdroj: Mruzková, Lisztwanová, 2013 – vlastní zpracování

Náklady druhotné jsou výkony, které jsou v podniku vytvořeny, předány a spotřebovány v jiném (případně i stejném) středisku, jak ukazuje Obr. 3.2. Jedná se o

náklady interní (vnitropodnikové), vznikají totiž na základě vnitřních vazeb podniku. Zároveň se jim říká složené, protože je můžeme rozložit na původní složku nákladů, které byly vynaloženy na spotřebovaný vnitropodnikový výkon (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Obr. 3.2 Vznik druhotného nákladu



Zdroj: Mruzková, Lisztwanová, 2013 – vlastní zpracování

3.3.3 Kalkulační členění nákladů

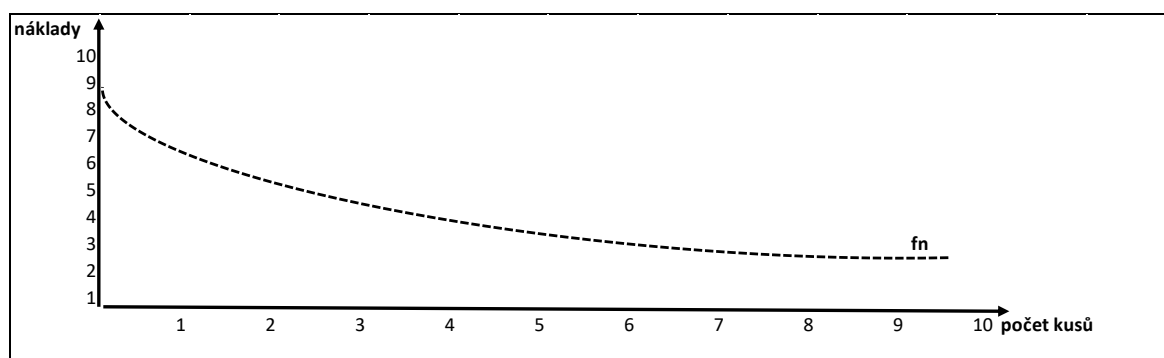
Kalkulační členění se využívá při tvorbě kalkulací. Pro zařazení nákladového druhu podle tohoto členění je rozhodující hledisko přiřaditelnost a zjistitelnost nákladu na jednotku výkonu. Náklady zde můžeme rozdělit na přímé a nepřímé. **Přímé náklady** jsou na daný výkon přímo zjistitelné a stanovitelné. Jednoznačně je dokážeme přiřadit výkonu. Zjistitelnost je dána možností vážení spotřeby, měření, existence normy, projektu, smlouvy, licence, specifických komunikačních kanálů. **Nepřímé náklady** nedokážeme přímo stanovit a přiřadit k danému výkonu. Mohou souviset s výkonem, ale i s více výkony nebo se zajišťováním činností útvarů. Vyčísľujeme je pomocí matematických výpočtů. Jsou vynakládány neoddělitelně na více aktivit, tedy i výkonů (Čechová, 2011).

3.3.4 Náklady podle vztahu ke změně objemu výkonu

Podstatou rozlišení nákladů je rozdílný rytmus spotřeby vynakládaných nákladů do procesu tvorby výkonů. Náklady zde rozlišujeme podle toho, zda obsahují variabilní nebo fixní složku. Náklady, které obsahují variabilní i fixní složku nákladů jsou označovány jako smíšené (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Fixní náklady jsou při jakémkoliv objemu výroby stejné a vznikají i v případě, kdy produkce firmy je nulová. Celkové fixní náklady jsou stále stejné, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu produkce snižují. Tento jev, kdy s rostoucím využitím výrobní kapacity klesají fixní náklady nazýváme *degrese fixních nákladů*, jak ukazuje Graf 3.1. Degrese fixních nákladů má velký význam pro náklady na jeden kus. Při přírůstku vyrobeného množství se fixní náklady snižují, naopak při poklesu počtu kusů dochází ke zvýšení fixních nákladů na kus. Reálně se fixní náklady projevují jako dlouhodobě vytvořená kapacita, která se aktivně účastní procesu tvorby výkonů. Patří sem například nájemné, úroky, mzdy a platy řídicích a správních pracovníků a mnohé další (Lang, 2005; Synek, 2011).

Graf 3.1 Degrese fixních nákladů



Zdroj: Lang, 2005 – vlastní zpracování

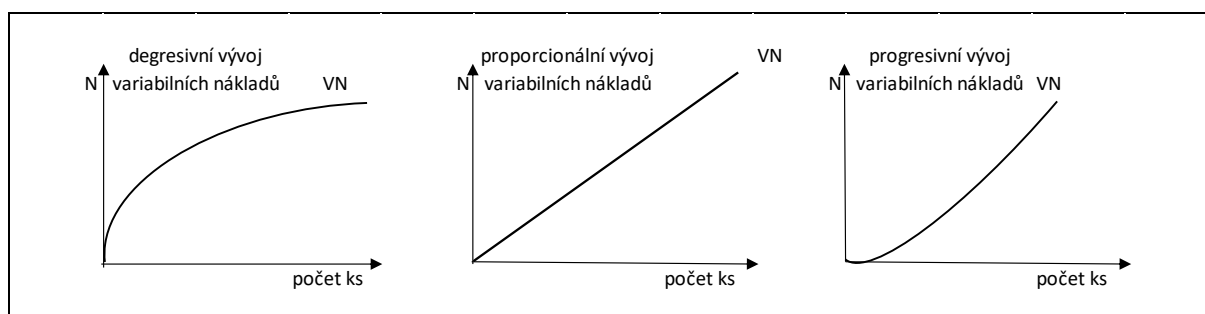
Vysvětlivky:

f_n – jednotkové fixní náklady

Variabilní náklady se mění v závislosti na množství výkonu, jsou tedy opakovaně vkládány do výroby. Možný vývoj těchto nákladů nám ukazuje Graf 3.2.

Dle typu závislosti na objemu výkonů jsou rozlišovány proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální variabilní náklady. Proporcionální se mění přímo úměrně se změnou objemu výkonů. Grafem této funkce je přímka procházející počátkem systému souřadnic. Podproporcionální neboli *degresivní* náklady rostou v jejich celkové výši pomaleji než objem výkonů. Tempo růstu je nižší než tempo růstu objemu výkonů. Nadproporcionální neboli *progresivní* náklady rostou v jejich celkové výši rychleji, než roste objem výkonů. Regresivní náklady s rostoucím objemem výkonů absolutně klesají nebo s klesajícím objemem výkonů absolutně rostou (Synek, 2011; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Graf 3.2 Možný vývoj variabilních nákladů



Zdroj: Lang, 2005 – vlastní zpracování

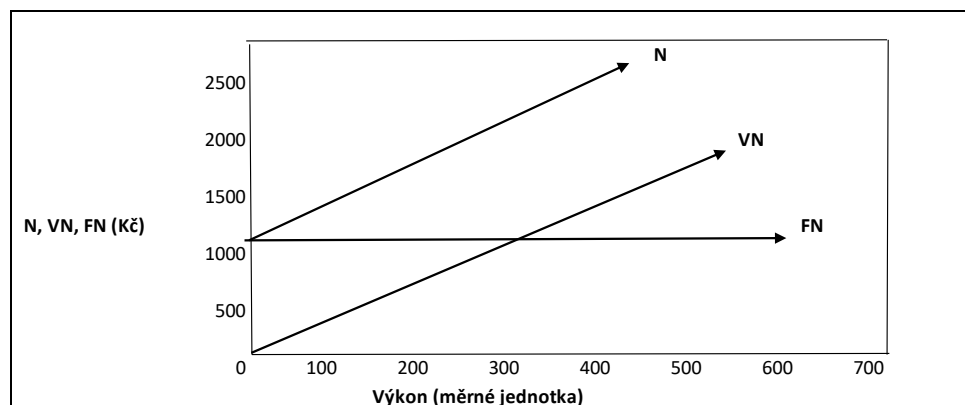
Vysvětlivky:

VN – variabilní náklady

N – náklady

Smíšené náklady neboli celkové jsou dány součtem variabilních nákladů, které se mění s objemem výroby a fixních nákladů, které jsou při jakémkoliv objemu výkonu stejné, jak ukazuje Obr. 3.3. Smíšené náklady se vyvíjí lineárně, podproporcionálně nebo nadproporcionálně. V ekonomickém řízení pro jednodušší manipulaci předpokládáme, že jejich vývoj je lineární (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Obr. 3.3 Průběh celkových nákladů



Zdroj: Mruzková, Lisztwanová, 2013 – vlastní zpracování

Vysvětlivky:

VN – variabilní náklady

FN – fixní náklady

N – celkové náklady

3.3.5 Pro potřeby rozhodovacích procesů

Rozhodování je vždy založeno na odhadu budoucích hodnot nákladů, které ovlivní výsledek hospodaření. Cílem rozhodování je z několika variant vybrat

takovou, která bude nejlépe vyhovovat požadavku hospodárnosti a efektivnosti (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Relevantní náklady se vztahují k budoucímu rozhodnutí a vyjadřují očekávaný budoucí vývoj. Odráží uskutečnění určitého rozhodnutí, liší se podle alternativ. Při jiné alternativě se stejný druh nákladů může projevit jiným způsobem, takže relevantní náklady jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí. **Irelevantní náklady** se opět jako relevantní vztahují k budoucímu rozhodnutí a vyjadřují pouze očekávaný nikoliv reálný odhad vývoje. Na rozdíl od relevantních nákladů jsou ale ve všech alternativách stejné, proto můžeme říct, že tyto náklady nejsou pro dané rozhodnutí důležité (Král, 2012).

Náklady imputované, neboli náklady připisované, jsou připisované danému rozhodnutí a ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech. Jako příklad můžeme uvést náklady, které vynakládá firma na zaškolení pracovníků při obsluhy strojů. Pokud budeme ignorovat existenci připisovaných nákladů, můžeme vybrat špatnou alternativu a tím dojde k nečekaným důsledkům. Také bychom měli brát v potaz kvantitativní a kvalitativní faktory, které ovlivňují důsledky rozhodnutí. Kvantitativní faktory jsou jednoduše viditelné, lze je poměrně jednoduše vyčíslit. S kvalitativními faktory je to složitější. Ty totiž působí na důsledky rozhodnutí prostřednictvím např. nějakých situací (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Král, 2012).

Utopené náklady neboli umrtvené náklady. Vznikají na základě nějakého investičního rozhodnutí, a pouze jiné investiční rozhodnutí v budoucnosti je může eliminovat. Jedna z jejich charakteristik je, že mezi vyjádřeným nákladem a daným výdajem je velká časová prodleva. Typickým příkladem je odpis výrobní haly, kde utopené náklady eliminujeme tím, že halu zrekonstruujeme a uděláme z ní například kongresový sál (Popesko, 2011; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Oportunitní náklady můžeme vyjádřit také jako implicitní nebo náklady ušlé příležitosti. Jedná se o nevyužitý efekt, který vyplývá z jiných dalších rozhodnutí. Při rozhodování máme více alternativ, které nemůžeme realizovat najednou. Pokud realizujeme jednu možnost, vylučuje to realizaci dalších možností, a to především z nedostatku ekonomických zdrojů. Například náklady ušlých příležitostí u studia na Vysoké škole je ušlá mzda, kterou bychom získali v pracovním poměru. Takže oportunitními náklady nevyjadřujeme skutečně vynaložené a spotřebované finanční prostředky, ale ukazujeme na důsledky spojené s tím, že jsme si vybrali danou alternativu. Proto je můžeme definovat jako fiktivní náklady. V praxi se jejich princip využívá u kalkulačních nákladů (Čechová, 2011; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Kalkulační náklady vyjadřují ušlý výnos, pokud ekonomické zdroje nepoužijeme na nejlepší ušlou variantu a jejich podstata spočívá v oportunitních nákladech. Jsou to fiktivní náklady, které se v reálu neprojeví a vytváří si je odpovědný pracovník, pro kterého představují určitou rezervu. Používají se v především při rozhodování, které je spojeno se zaváděním nového výrobku, stanovováním cen nového výrobku. Do kalkulačních nákladů můžeme zařadit kalkulační úroky, které zastupují úroky, které by zatěžovaly cizí kapitál v podniku a úroky z vlastního kapitálu v podniku. Dále zde patří kalkulační nájemné, které může podnik získat pronájmem svých prostor, nebo tzv. podnikatelská mzda, je to mzda, kterou by podnikatel mohl získat, kdyby nepracoval pro svou společnost ale pro externí subjekt. Dodatkové náklady jsou určitá rizika, které mohou vzniknout podniku v případě různých škod. Například riziko dluhu z důvodu dlouhodobé platební neschopnosti zákazníka, riziko zvýšeného výskytu zmetků, měnová rizika z důsledku změny nebo poklesu kurzu nebo tzv. všeobecné riziko podnikatele. Ostatní kalkulační náklady jsou především náklady na opravy, které eviduje v řádu několika let ve skutečné výši. Velmi důležitou roli zde hrají kalkulační odpisy, které vyčíslují reálnou hodnotu opotřebení strojů, zařízení a budov. Nemusí vycházet z odpisů účetních. Základna pro výpočet odpisů může být reprodukční pořizovací cena (částka, kterou bychom za majetek zaplatili v současnosti) a pořizovací cena (cena + náklady související s jeho pořízením). Odepisovat můžeme i po ukončení účetního odepisování, protože zde neplatí pravidlo 100% odepisování (Mruzková, Lisztwanová, 2013; Elliott, Elliott, 2013).

Náklady ovlivnitelné rozhodnutím jsou náklady, jejichž vzniku zamezíme pouze tím, že dané rozhodnutí nebude provedeno. **Náklady nevyhnutelné** vznikají na základě předchozího rozhodnutí a nelze jim zabránit. Jedná se především o odpisy a úroky. **Náklady vyhnutelné** vznikají na základě předchozího rozhodnutí, ale lze jim zabránit. Typickým příkladem jsou náklady na vytápění. **Náklady odložitelné** jsou obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní podnikatelskou činnost v dlouhodobém horizontu (Čechová, 2011; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

3.3.6 Z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu

Toto členění zkoumá výše rozdílů a jejich vývoj v nákladech při uskutečňování změn například při uskutečnění určitých rozhodnutí, mezi jednotlivými obdobími. Poté porovnáme výši rozdílů porovnáním veličin nákladů, jejichž vývoj se má stanovit a

hodnotit. Tyto rozdíly nazýváme rozdílové a přírůstkové náklady (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

U **rozdílových nákladů** se zkoumá výše rozdílů a jejich vývoj při uskutečnění nějakých změn. Rozdílové náklady tedy představují rozdíl mezi výchozí a běžnou úrovní nákladů. Změny jsou například mezi jednotlivými obdobími, při uskutečnění nějakých rozhodnutí atd. A co je nejdůležitější, že jsou konečným měřítkem efektu uskutečněné změny, po jejich zjištění bychom měli pomocí rozboru posoudit jejich přiměřenost. Rozlišujeme celkové rozdílové náklady a průměrné rozdílové náklady. Celkové rozdílové náklady určíme tak, že od běžné úrovně nákladů odečteme výchozí (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Celkové rozdílové náklady můžeme vyjádřit pomocí vztahu:

$$NROZ = N2 - N1 \quad (3.1)$$

Vysvětlivky:

$NROZ$ = celkové rozdílové náklady (v Kč)

$N1$ = výchozí úroveň nákladů (v Kč)

$N2$ = běžná úroveň nákladů (v Kč)

Průměrné rozdílové náklady určíme tak, že celkové rozdílové náklady podělíme přírůstkem objemu výkonů mezi jejich výchozí a běžnou úrovní:

$$Nroz = \frac{N2 - N1}{Q2 - Q1} \quad (3.2)$$

Vysvětlivky:

$Nroz$ = průměrné rozdílové náklady (Kč/ měrná jednotka)

$Q1$ = výchozí úroveň objemu výkonů (měrná jednotka)

$Q2$ = běžná úroveň objemu výkonů (měrná jednotka)

$N1$ = výchozí úroveň nákladů (v Kč)

$N2$ = běžná úroveň nákladů (v Kč)

(Mruzková, Lisztwanová, 2013)

U **přírůstkových nákladů** je jediným důvodem změny, na rozdíl od rozdílových nákladů přírůstek objemu výkonů. Tvoří je pouze náklady variabilní, jelikož fixní náklady se při jakémkoliv objemu výkonu nemění. Jelikož se přírůstkové náklady vztahují k různému objemu výkonů, při ekonomickém hodnocení tyto přírůstkové

veličiny nejsou vzájemně porovnatelné. Proto vycházíme z hraničních neboli marginálních nákladů. Marginální náklady jsou v podstatě přírůstkové náklady, které vznikly zvýšením výkonů o jednu jednotku, tak aby nedocházelo ke snížení průměrného zisku na jednotku výroby. Průměrné marginální náklady představují přírůstek nákladů, které způsobil nekonečně malý přírůstek objemu výkonů. Zároveň nám marginální náklady společně s marginálními výnosy pomáhají stanovit určitá pravidla pro hospodárnost a maximální výnosnost. Pokud dosahujeme rovnosti mezi průměrnými celkovými a průměrnými přírůstkovými náklady dosahujeme maximální hospodárnosti. Maximální hospodárnost je cíl pro tak zvanou marginální analýzu, která využívá marginální veličiny, teda marginální výnosy a náklady. Zároveň marginální analýza pomáhá určit objem produkce, při kterém firma může dosáhnout maximálního zisku. Toho lze dosáhnout v případě kdy se marginální náklady rovnají marginálním výnosům (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

3.4 Klasifikace výnosů

Výnosy vyjadřují hospodářskou činnost podniku. Z pohledu finančního účetnictví se jedná o zvýšení aktiv, kde nemusí jít pouze o peněžní prostředky, nebo snížení závazků. Oproti tomu manažerské účetnictví definuje vznik výnosů pouze při prodeji výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti.

Můžeme říct, že výnosy jsou výstupem účetní jednotky a zajišťují nejenom zvýšení ekonomického prospěchu, ale i zisku a tím i vlastního kapitálu. V účtovém rozvrhu najdeme výnosy v účtové třídě číslo 6. Účtujeme je rostoucím způsobem od počátku účetního období, kdy stav těchto účtů je nulový. Zpravidla je účtujeme pouze do toho období, s kterým věcně a časově souvisí. Výnosy dělíme na externí a interní (Kolektiv autorů, 2013; Mruzková, Lisztwanová, 2013).

3.4.1 Externí výnosy

Externí výnosy jsou nejčastěji peněžně vyjádřené hodnoty, které dostaneme za prodej svých výkonů mimo podnik. Existence externích výnosů nám dává najevo, že je o výrobky zájem, a roste snaha podniku tyto výnosy maximalizovat. Ovlivňují výsledek hospodaření, zároveň umožňují financovat činnost podniku, jelikož jsou také zdrojem příjmů finančních prostředků. Pro členění výnosů ve střediscích je podkladem členění syntetických účtů v účtové třídě 6.

Podle toho se výnosy podniku člení na několik navzájem odlišných skupin:

- Tržby za vlastní výkony a zboží;

- Široká škála jiných provozních výnosů. Ve prospěch tohoto účtu účtujeme především o výnosech z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu, výnosech z pokut a úroků z prodlení, přijaté úhrady pohledávek, které byly v minulosti odepsány na vrub nákladů a od té doby se o nich neúčtovalo;
- Finanční výnosy (úroky, kapitálové výnosy z obchodování s cennými papíry, přijaté dary apod.);
- Převodové účty (na vrub tohoto účtu účtujeme převod finančních výnosů ve prospěch příslušného účtu provozních výnosů pro upřesnění vykazování výsledku hospodaření) (Mruzková, Lisztwanová, 2013; ČÚS 019; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Externí výnosy se stanoví dle vztahu:

$$V = \sum (p_v \cdot Q_{PRODv}) \quad (3.3)$$

Vysvětlivky:

V = celkové externí výnosy (Kč)

p_v = prodejní cena v -tého výkonu (Kč/ jednotka výkonu)

Q_{PRODv} = prodané množství v - tého externího výkonu (jednotka výkonu) (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.2 Interní výnosy

„Výnosy interní (vnitropodnikové) vznikají v dílčích složkách činností podniku při předávání dílčích výkonů mezi vnitropodnikovými útvary“, jak tvrdí Mruzková a Lisztwanová (2013, s. 12). Představují horní hranici nákladů, kterou by měli vnitropodnikové útvary vynaložit na dílčí výkony, takže slouží k hodnocení hospodárnosti a tím i úspěšnosti činnosti vnitropodnikového útvaru. Nejsou vyjádřeny v peněžní podobě.

Interní výnosy se dají vyjádřit vztahem:

$$V_{INTv} = v_{pv} \cdot Q_{INT} \quad (3.4)$$

Vysvětlivky:

V_{INTv} = vnitropodnikový výnos v – tého výkonu (Kč)

v_{pv} = vnitropodniková cena v – tého výkonu (Kč /jednotka výkonu)

QINT = předané množství vnitropodnikového výkonu (jednotka výkonu) (Mruzková, Lisztwanová, 2013)

3.4.3. Klasifikace výnosů

Členění výnosů je stejně tak důležité jako členění nákladů. Pracujeme s nimi především při tvorbě podnikového rozpočtu výsledku hospodaření, při tvorbě cenové kalkulace, při zjišťování skutečného výsledku hospodaření. Pro členění výnosů lze použít stejná hlediska klasifikace jako u nákladů (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Klasifikace výnosů:

- ★ druhové členění,
- ★ účelové členění,
- ★ podle vztahu ke změně objemu výkonů,
- ★ pro potřeby rozhodovacích procesů,
- ★ z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Druhové členění výnosů se v podniku buď vůbec nerozlišuje, nebo jsou v účtovém rozvrhu podniku analyticky členěny dle různých hledisek, týkající se směrů a způsobů užití výstupů činnosti podniku. Možné analytické členění výnosů je na externí a interní (viz kapitola 3.4.1 a 3.4.2).

Účelové členění výnosů z prodeje výkonů, které jsou předmětem hlavní podnikatelské činnosti, mají charakter jednicový, jelikož vznikají s prodejem každého výkonu. Výnosy vznikající v podniku jiným způsobem, mají charakter režijní.

Členění výnosů, které souvisí se změnou objemu výkonu, mají téměř vždy variabilní charakter. Vývoj může být proporcionální (pokud je v krátkém období stálá cena) a podproporcionálně (v důsledku slev a rabatů). Méně častý je výskyt výnosů s fixním charakterem, jedná se o paušály jako je například stálý plat. Stejně jako u nákladů mohou mít výnosy charakter smíšený (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Pokud se díváme na výnosy z potřeb rozhodovacích procesů je zde nutný určitý odhad budoucích výnosů, které ovlivní budoucí výsledek hospodaření i průběh peněžních toků. Cílem rozhodování je stejně jako u nákladů najít varianty, které budou nejlépe vyhovovat našim požadavkům na efektivnost a hospodárnost. Podstatou relevantní a irelevantní výnosy je to, že mají vyjádřit rozdíly mezi alternativami, které jsou předmětem rozhodování. Relevantní výnosy přísluší pouze danému rozhodnutí a liší se podle jednotlivých alternativ, zatímco irelevantní výnosy jsou ve všech

alternativách totožné. Imputované výnosy jsou odvozené, vzniknout v souvislosti s další alternativou a projeví se na různých místech podniku. Pro to, abychom se správně rozhodli, je nutné tyto další vyvolané výnosy zahrnout do výnosů dané alternativy (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Pro stanovení výnosů pro potřeby hodnocení změn sledujeme výše rozdílů a jejich vývoj při uskutečnění různých změn. Rozděluje se na rozdílové výnosy, které jsou způsobeny jakoukoliv změnou ovlivňující průběh výrobního procesu a přírůstkové výnosy, které vznikají pouze zvýšením objemu výkonů (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

4. Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti

Čtvrtá kapitola bakalářské práce s názvem Analýza střediskového hospodaření vybrané obchodní společnosti je zaměřena na zhodnocení hospodaření zvolených prodejen vybrané obchodní společnosti. Pozornost je věnována především nákladům a výnosům společnosti a jejich analýze z pohledu vnitropodnikového účetnictví. Při řešení praktické části bakalářské práce došlo ke spolupráci s obchodní společností, jejíž název nebude zveřejněn. Společnost chce zůstat v anonymitě, a proto se o ni dále hovoří jako o společnosti ABC s.r.o. (dále jen „ABC“ nebo „společnost“). Podklady a data v této práci pochází z webových stránek a interních podkladů společnosti, pokud není uvedeno jinak. Podklady byly společností pozměněny, kdy číselné údaje byly přepočteny zvoleným koeficientem. Časový záběr je období let 2014 až 2016.

4.1 Charakteristika společnosti ABC

Společnost ABC byla zapsána do obchodního rejstříku dne 6.10.1998, když takovouto skutečností byl završen privatizační proces výrobní jednotky, jejíž tradice a historie sahají hluboko do minulého století. Společnost je právním nástupcem jiné společnosti, která ke dni 1.9.2009 zanikla sloučením se společností ABC, na kterou tak přešlo jmění zaniklé společnosti. Po celou dobu fungování společnosti je zde jediný vlastník a jednatel, který zastupuje společnost samostatně a v plném rozsahu.

Společnost ABC od roku 1998 podniká v oboru řeznictví a uzenářství a v maloobchodní činnosti. Vykupuje jateční zvířata - především prasata a skot, zajišťuje porážku zvířat, prodej masa na kosti (vepřových půlek), bourání masa vepřového, hovězího i drůbežího, prodej výsekového masa, výrobu uzenin, škvaření sádla a další související činnosti. Převážnou část produkce výsekového masa a uzenin realizuje ve vlastní maloobchodní síti, kterou dlouhodobě trvale rozšiřuje. Dalším předmětem podnikání společnosti ABC je prodej kvasného a konzumního lihu, dále silniční motorová doprava, a to nákladní doprava provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny sloužící k přepravě zvířat. Za zmínku stojí také výroba elektrické energie a tepla ve vlastním Energocentru, které společnost využívá pro své účely za získání zákonných benefitů z této činnosti. Od 1.8.2016 došlo k rozšíření

výroby o pekařské a cukrářské výrobky ve vlastní pekárně. Zákazníci si tyto výrobky mohou zakoupit téměř ve všech prodejnách společnosti ABC.

Historie posledního desetiletí přeměnila společnost ABC z malého lokálního zpracovatele v jednoho z hlavních hráčů na trhu severní Moravy působícího na bázi dlouhodobě konsolidovaných vlastnických poměrů. Společnost je připravena jako držitel platného povolení vyvážet i do zemí Evropské unie. Výroba, zpracování a bourání masa probíhá ve dvou provozech. K prodeji výrobků dochází ve více než 60 maloobchodních jednotkách na území krajů především Moravskoslezského, ale i Olomouckého, Zlínského a Jihomoravského (počet prodejen v jednotlivých městech každého kraje ukazuje Tab. 4.1). Dnes patří společnost ve jmenovaných regionech k nejvýznamnějším dodavatelům kvalitního výsekového masa hovězího, vepřového a drůbežího a lahodných masných výrobků. Je významným obchodním partnerem mnoha subjektů v celé České republice i v zahraničí.

Tab. 4.1 Počet prodejen v jednotlivých regionech

Moravskoslezský kraj		Olomoucký kraj		Zlínský kraj		Jihomoravský kraj	
Bohumín	3	Olomouc	4	Zlín	2	Vyškov	1
Bruntál	1	Prostějov	2	Valašské Meziříčí	1		
Český Těšín	4	Šternberk	1	Vsetín	1		
Dobrá	1	Přerov	1				
Frýdek - Místek	5						
Havířov	3						
Hnojník	1						
Jablůnkov	2						
Karviná	3						
Komorní Lhotka	1						
Kozlovice	1						
Kopřivnice	1						
Krnov	1						
Nový Jičín	2						
Opava	3						
Orlová	3						
Ostrava	13						
Třinec	2						
Vendryně	1						

Zdroj: internetové stránky společnosti – vlastní zpracování

Mezi největší dodavatele společnosti patří dodavatelé dobytka a masa (vepřových půlek, drůbeže). Největší přísun zajišťuje zahraniční společnost Westvlees, která dodává vepřové půlky. Další významní dodavatelé jsou AGROS, odbytové centrum, spol. s.r.o., Zemědělské obchodní družstvo Poolšaví, LUKROM, spol. s.r.o. Dodavatelé, kteří jsou méně významní z pohledu rozsahu dodávek jsou MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. a PENAM, a.s. První ze zmíněných dodavatelů

MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. dodává především koloniál a suroviny pro přípravu jídel v provozovnách s bufetem. Penam a.s. zajišťuje dodávky pečiva pro jednotlivé vlastní provozovny.

Největší odběratelé společnosti jsou bezesporu jednotlivé vlastní provozovny. Největší externí odběratel je TEMPO, obchodní družstvo. Odběratel TEMPO je obchodní družstvo sídlící v Opavě, s rozsáhlou sítí prodejen. Společnost ABC dodává obchodnímu družstvu TEMPO zboží asi do 30 prodejen. Mezi další významné externí odběratele patří KMOTR – Masna Kroměříž a.s., Lelič Jaroslav, Balada Václav, Třinecké gastroslužby, s.r.o. a další.

4.2 Zajímavosti z historie

V roce 2000 se společnost rozhodla rozšířit svůj výrobní program o masnou výrobu a započala s výstavbou nové výroby v Moravskoslezském kraji, která byla dokončena ještě téhož roku. Tím ale investice do společnosti neskončily. Vzhledem ke stáří ostatních provozů bylo nutné zahájit rekonstrukci a modernizaci centrálních provozů. Kromě stáří těchto provozů byla rekonstrukce nutná i z důvodů zvyšujících se požadavků souvisejících se vstupem České republiky do Evropské unie. Náročná rekonstrukce vepřové porážky byla dokončena v roce 2003. Vzhledem k tomu, že řada okolních provozů jatek jiných společností nesplnila přísná kritéria pro další činnost, získala společnost možnost poskytovat služby spojené s porážkou jatečného dobytka i těmto společnostem.

Zároveň v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie byly v letech 2003 a 2004 vynaloženy společností značné prostředky na modernizaci provozu masné výroby tak, aby vyhověly přísným kritériím. Tyto investice se zúročily v roce 2004, kdy společnost získala exportní certifikát, díky kterému má oprávnění k vývozu výrobků do zemí Evropské unie.

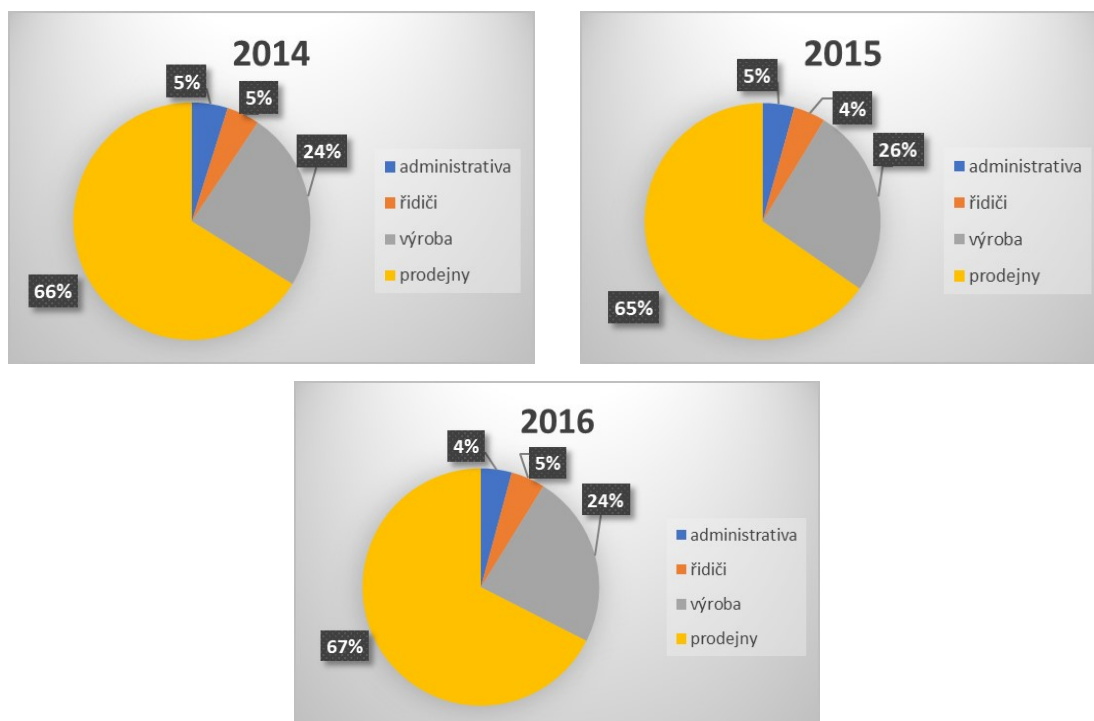
Společnosti se podařilo získat v roce 2004 certifikát ITPC, který garantuje splnění všech potřebných povinností v oblasti ekologie a odpadového hospodářství. Certifikát ITPC je zároveň podmínkou dalšího navyšování výkonů společnosti, zejména porážek jatečných zvířat pro zajištění dodávek masa na kosti novým odběratelům v tuzemsku i zahraničí. V závěru roku 2004 došlo k automatizaci expedice uzenin a byla zřízena objednávková kancelář v hlavní budově společnosti. Celý proces činností zahrnující pořízení objednávky od odběratelů až po vyexpedování výrobků ze společnosti je prováděn přes výpočetní techniku a váhy společnosti

Soehhle. Tím byl urychlen a zpřesněn příjem a zpracování objednávek a zároveň došlo k minimalizaci případných chyb pracovníků při expedici zboží.

4.3 Zaměstnanci a prodejny ve sledovaném období

Velmi důležitou součástí společnosti jsou její zaměstnanci, kteří jako vysoce kvalifikovaná pracovní síla umožňují další nárůst produktivity práce. Větší část z téměř 500 zaměstnanců pracuje v maloobchodní síti, zbytek zajišťuje všechny oblasti výroby a obslužné provozy. Zaměstnance můžeme rozdělit na pracovníky v administrativě, řidiče, pracovníky ve výrobě a v prodejnách. Ve sledovaných obdobích 2014-2016 je tato skladba pracovníků relativně stabilní (viz Graf 4.1).

Graf 4.1 Vývoj pracovníků ve sledovaném období 2014-2016

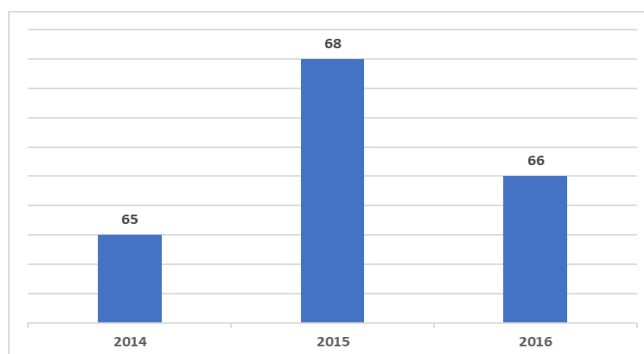


Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

V roce 2014 pokračoval ve společnosti již zmíněný trend rozšiřování prodejní sítě, došlo k otevření nových provozoven v Jablunkově, Zlíně, a dokonce dvou provozoven v Novém Jičíně. K 31.12.2014 měla společnost otevřených 65 prodejen. Podobný trend následoval v roce 2015. Byly otevřeny mimo jiné nové prodejny v Olomouci, ve Frýdku – Místku a Krnově. Byla zahájena příprava na otevření prodejny ve Valašském Meziříčí. Zároveň došlo k modernizaci několika stávajících prodejen, s cílem oslovení konečného zákazníka moderním vzhledem a dostupným pohodlím při nakupování. Společnost měla k 31.12.2015 otevřených 68 prodejen. V roce 2016

došlo standardně k otevření několika prodejen, a to konkrétně ve Valašském Meziříčí, a dvě ve Frýdku – Místku. Velkým přínosem bylo také otevření vlastní podnikové pekárny. Pět prodejen bylo v roce 2016 uzavřeno z důvodů nedosahování předpokládaných výsledků. Společnost měla k 31.12.2016 celkem 66 prodejen (viz Graf 4.2).

Graf 4.2 Vývoj počtu prodejen



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

4.4 Systémy a číselníky prodejen

Společnost používá v účetnictví tři základní informační systémy pro řízení a kontrolu podnikových procesů. Hlavní informační a řídicí systém společnosti je systém ESO od společnosti HT Solution s.r.o. Bratislava. Tento software je určen pro účetnictví, výrobu a obchod. Společnost jej používá od roku 2012, slouží pro kompletní vedení účetnictví a skladů. Je možné v něm vést i výrobu, což znamená normy pro výrobky, vyhodnocení norem, kalkulace, plány společnosti, srovnání plánů nákladů a výnosů se skutečností. V neposlední řadě v něm společnost efektivně řídí dopravu, což zahrnuje evidenci vozidel, ujeté kilometry, spotřebu pohonných hmot u jednotlivých vozidel atd.

Druhý informační a řídicí systém, který společnost využívá v jednotlivých prodejnách se nazývá BOSS od společnosti P.V.A. systems Plzeň. Tento systém slouží ke zpracování údajů o nákupech a prodaném zboží na prodejnách. Současně slouží k vyhodnocování měsíčních inventurních stavů zboží v jednotlivých prodejnách. Výsledky inventur dávají přehled o stavu hospodaření prodejen. U všech výrobků v prodejnách i všech výrobních provozech je stanoveno procento výtravného, pokud dojde k jeho překročení, jde o manko nad normu a je dáno k úhradě zaměstnancům. V případě nezavinění manka jej zaměstnanci nehradí. Nezaviněná manka mohou nastat například při výpadku proudu, kdy lednice přestanou chladit a maso se zkazí.

Zároveň jsou v systému BOSS vedeny receptury jídel, které se používají na prodejnách, jejichž součástí je i bufet. Receptury slouží kromě popisu ingrediencí nutných na přípravu jednotlivých jídel také k tomu, aby se při prodeji jednoho jídla odepsaly ze skladu suroviny na jednu porci daného jídla dle receptury. Zároveň existuje určitá provázanost obou systémů ESO a BOSS. Některé pohyby při účtování se z programu BOSS přetahují do programu ESO, především pro uspořádaní času při účtování a aby se předešlo případným chybám při příjmu.

Třetí informační systém je HACCP. Systém je v papírové formě, společnost ho využívá v jednotlivých prodejnách pro měření teplot zboží, které jsou dány zákonem. Zaměstnanci v prodejnách musí pravidelně několikrát denně měřit teplotu náhodně vybraného masa a uzenin, a jejich hodnoty zapisovat. Tato evidence je nutná pro kontroly odborných orgánů.

Společnost používá v systémech BOSS i ESO číselník pro vlastní prodejny a jiný číselník pro prodejny sítě COOP, kterým dodává zboží. Číselník vlastních podnikových prodejen se liší od číselníku prodejen COOP (viz Příloha č. 2). Každá prodejna, kterou společnost zavází je identifikovatelná v číselníku podle adresy, ale v Příloze č. 2 je pro ukázkou uvedeno jen město, ve kterém se daná prodejna nachází. Číslování je vzestupně podle data vzniku prodejen. Vlastní prodejny začínají číslem 2 a 4 (pod číslem 3 se nachází správa). Prodejny COOP začínají číslem 8. Pokud dojde ke zrušení jakékoliv prodejny, její číslo již není dále používáno, ani nedojde k jeho převzetí nově otevřenou prodejnou. Kromě vlastních číselníků společnosti vznikl v důsledku elektronické evidence tržeb další číselník, přiřazený finanční správou.

V souvislosti s tím, se nabízí možnost uzpůsobit číselníky společnosti číselníku vedenému v EET systému, aby nebylo dvojí číslování. V praxi to ale není možné. Číslování přiřazené finanční správou nemá žádnou návaznost, jako současné číselníky společnosti a nevyhovovalo by to daným požadavkům společnosti. Autorka bakalářské práce oceňuje na první pohled přehledné dělení číselníků vlastních prodejen a prodejen COOP. Jelikož se číselníky neměnily v podstatě od vzniku společnosti, určitě by bylo vhodné uvažovat o jejich změně například rozdělením prodejen podle krajů případně měst atd., a dle toho přiřazení vhodných čísel. Toto řešení má ale svá omezení, protože při změně číslování by mohlo dojít ke ztrátě historie jednotlivých prodejen.

4.5 Vývoj vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty ve sledovaném období 2014-2016

Zdroje, z kterých bylo čerpáno v této podkapitole byly výroční zprávy z roku 2014 až 2016, pokud není stanoveno jinak.

V roce 2014 pokračovala stejně jako v předešlých letech dynamická expanze společnosti. Došlo k otevírání nových prodejen, jejich zvyšující se počet vytvořil zdravý tlak na růst objemu výroby, optimalizaci a rozšíření výrobního sortimentu. Ke stávajícím dvěma výrobním provozům v Moravskoslezském kraji přibyl provoz třetí. Zároveň byla zahájena příprava na otevření dalšího provozu v roce 2015. V roce 2015 byla zahájena výroba masných výrobků v již zmíněných nově restaurovaných prostorách. Tyto výrobky jsou většinou fermentované neboli tepelně neopracované (viz Obr. 4.1). Rok 2016 byl rokem, který by se dal označit za stabilní jak z hlediska výroby, tak personálu, portfolia výrobků i jejich kvality. Větší část roku poznamenal přetlak vepřového masa v Evropě z důvodů sankcí evropských států vůči Rusku. Velkým úspěchem v roce 2016, a tím i ocenění profesionálních dovedností, ochoty a přístupu pracovníků, bylo vítězství v soutěži o nejlepší prodejnu v oboru v rámci krajského kola Moravskoslezského kraje.

Obr. 4.1 Fermentovaný výrobek

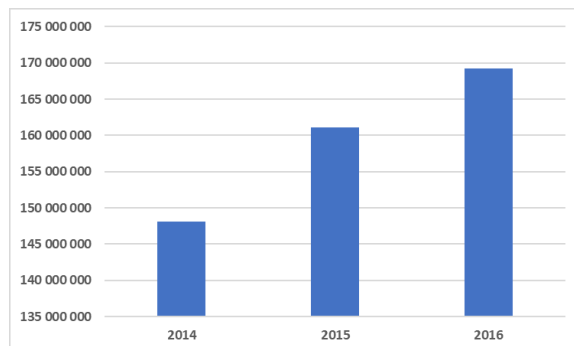


Zdroj: Interní materiály společnosti

Cílem bakalářské práce je analyzovat hospodaření celé společnosti ABC za sledované období 2014-2016, a poté podrobně analyzovat střediskové hospodaření vybraných prodejen společnosti. Autorka zvolila pro analýzu pouze vybrané globální ukazatele, a těmi jsou aktiva, pasiva, výsledek hospodaření a některé položky nákladů a výnosů.

Vývoj celkových aktiv měl ve všech sledovaných letech rostoucí trend. V roce 2014 činily aktiva 148 115 000 Kč. V dalších letech to bylo 161 131 000 Kč a 169 264 000 Kč (viz Graf 4.3).

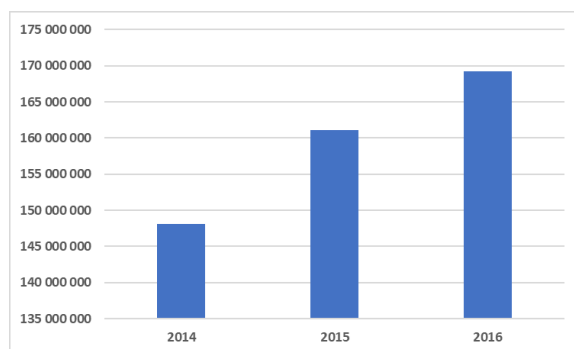
Graf 4.3 Vývoj celkových aktiv (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

Stejně jako celková aktiva, se vyvíjela i celková pasiva, jak ukazuje Graf 4.4.

Graf 4.4 Vývoj celkových pasiv (v Kč)

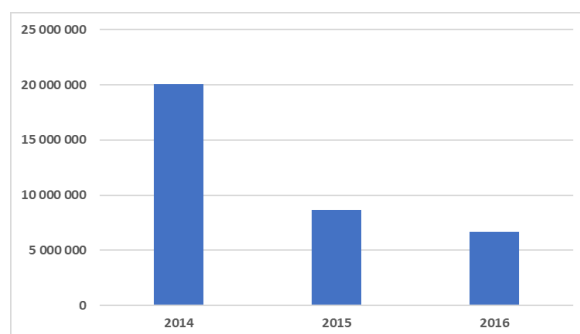


Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

Rostoucí tendence vývoje celkových aktiv a celkových pasiv ve sledovaném období 2014-2016 společnosti ABC je dopadem rostoucích investic společnosti v daném období.

Výsledky hospodaření společnosti ABC měly ve sledovaném období skokový vývoj. V roce 2014 činil zisk 20 053 000 Kč. V roce 2015 došlo vzhledem k předchozímu roku k dost viditelnému snížení výsledku hospodaření a to na 8 628 000 Kč. Důvodem bylo hned několik faktorů. Rok 2015 poznamenal pokles tržeb za vlastní výrobky a služby, což zapříčinila ztráta významného zahraničního odběratele a zároveň pokles tržeb za zboží v teplých letních měsících. Zároveň se navýšily osobní náklady vlivem otírání nových prodejen a také odpisy majetku, které se váží k těmto prodejnám. V roce 2016 činil zisk 6 667 000 Kč (viz Graf 4.5).

Graf 4.5 Vývoj výsledku hospodaření (v Kč)



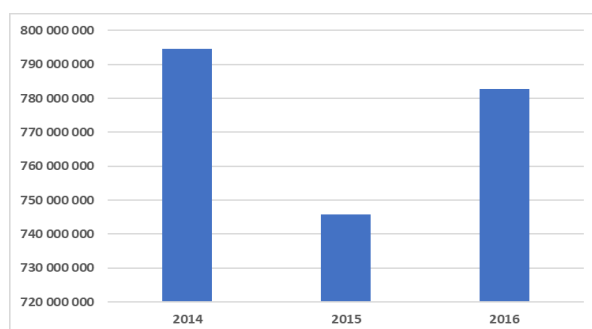
Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

Celkové náklady měly v roce 2014 hodnotu 1 216 305 000 Kč, v roce 2015 byla jejich hodnota 1 218 309 000 Kč. V roce 2016 došlo k růstu celkových nákladů ve společnosti na 1 269 742 000 Kč.

V roce 2014 vykazovala společnost celkové výnosy ve výši 1 236 358 000 Kč. V roce 2015 došlo ke snížení na 1 226 937 000 Kč, naopak v roce 2016 došlo k zvýšení výnosů na 1 276 409 000 Kč.

Celkové tržby, které zahrnují tržby za zboží, tržby za vlastní výrobky a služby, tržby za prodej dlouhodobého hmotného majetku, tržby za prodej materiálu a tržby za prodej cenných papírů a podílů měly následující vývoj, jak ukazuje Graf 4.6. V roce 2014 byly tyto celkové tržby v hodnotě 794 569 000 Kč, v roce 2015 došlo k viditelnému snížení na 745 733 000 Kč a v 2016 se hodnota celkových tržeb zvýšila na 782 644 000 Kč.

Graf 4.6 Vývoj celkových tržeb (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

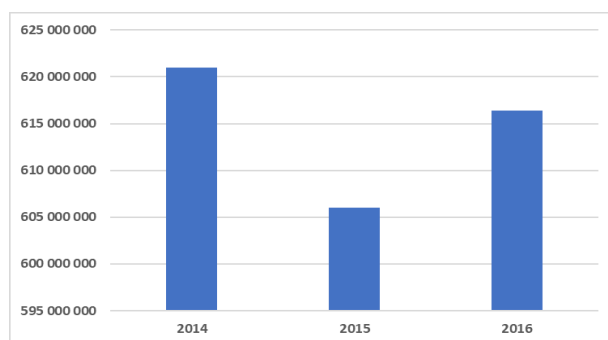
V roce 2015 došlo k významnému snížení celkových tržeb, jak již bylo zmíněno vliv na to měl pokles tržeb za vlastní výrobky a služby. Důvodem poklesu tržeb za vlastní výrobky a služby byla ztráta významného zahraničního odběratele a zároveň pokles tržeb za zboží v letním období. V roce 2016 nárůst celkových tržeb zapříčinil z části růst tržeb za prodej zboží, zároveň významný růst tržeb z prodeje

dlouhodobého majetku. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku vzrostly, jelikož došlo k prodeji jednoho z výrobních areálů (viz Graf 4.8).

V roce 2014 tržby za prodej zboží vzrostly na 620 953 000 Kč oproti roku 2013, kdy činily pouze 572 780 000 Kč. Tento růst způsobilo rozšiřování činností stávajících jednotek, například o hostinskou činnost formou bufetů v některých provozovnách, a především modernizace stávajících prodejen.

Dalším faktorem bylo zavedení výroby již zmíněných fermentovaných, tepelně neopracovaných masných výrobků, které jsou v současné době trhem velmi žádané. Po dobrých zkušenostech z prodeje těchto výrobků ve firemních prodejnách se podobné technologie rozšířily i do dalšího výrobního závodu. V roce 2015 tržby za prodané zboží činily 606 045 000 Kč. Došlo k poklesu hodnoty tržeb za vlastní výrobky a služby, důvodem byla ztráta významného zahraničního odběratele a zároveň pokles tržeb za zboží v teplých letních měsících. V roce 2016 dochází k pozvolnému nárůstu tržeb za zboží na 616 386 000 Kč (viz Graf 4.7).

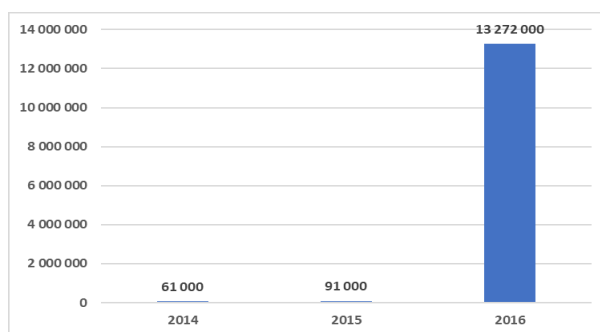
Graf 4.7 Vývoj tržeb za prodej zboží (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

V souvislosti s celkovými tržbami stojí za zmínku, že byl zaznamenán velký pohyb ve sledovaném období 2014-2016 u tržeb z prodeje dlouhodobého majetku. V roce 2014 byla hodnota daných tržeb 61 000 Kč. V roce 2015 tomu bylo podobně (viz Graf 4.8). V roce 2016 ale došlo k prudkému nárůstu hodnoty tržeb z prodeje dlouhodobého majetku. Na základě obchodní příležitosti došlo ke koupi nového objektu, který zahrnuje rozsáhlý prostor pro rozvoj společnosti v dalším období. Díky koupi nového objektu došlo k nadbytečnosti kapacity jednoho z výrobních areálů a k jeho následnému prodeji, což vysvětluje růst tržeb z prodaného dlouhodobého majetku z původních 91 000 Kč na 13 272 000 Kč.

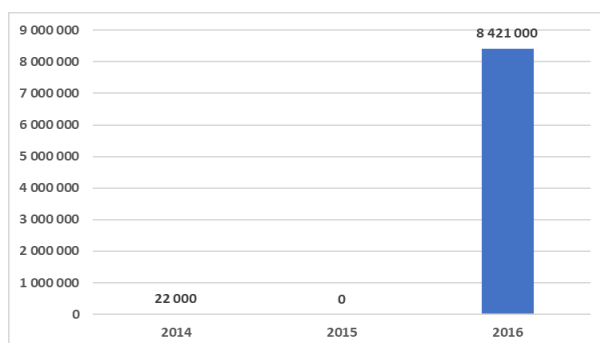
Graf 4.8 Vývoj tržeb z prodeje dlouhodobého majetku (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

Zároveň došlo na základě prodeje výrobního areálu ke skokovému zvýšení zůstatkové ceny prodaného majetku v roce 2016. V roce 2014 byla zůstatková cena 22 000 Kč, v roce 2015 činila 0 Kč. V roce 2016 se z nulové hodnoty změnila na 8 421 000 Kč (viz Graf 4.9).

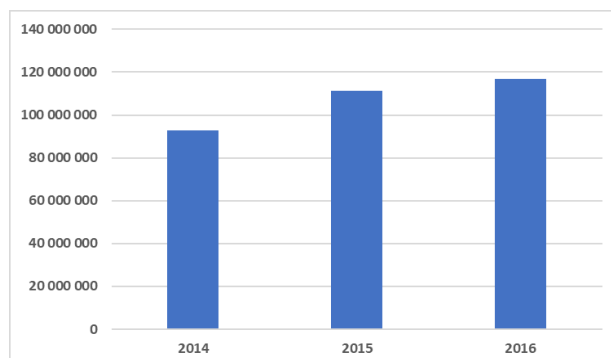
Graf 4.9 Vývoj zůstatkové ceny prodaného majetku (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

Dlouhodobý růst počtu prodejen, ale především každým rokem rostoucí minimální mzda zapříčinily růst mzdových nákladů. Oproti předchozímu roku se mzdové náklady v roce 2014 zvýšily z 88 679 000 Kč na 92 895 000 Kč. V dalších letech to bylo 111 106 000 Kč a 116 880 000 Kč, jak ukazuje Graf 4.10.

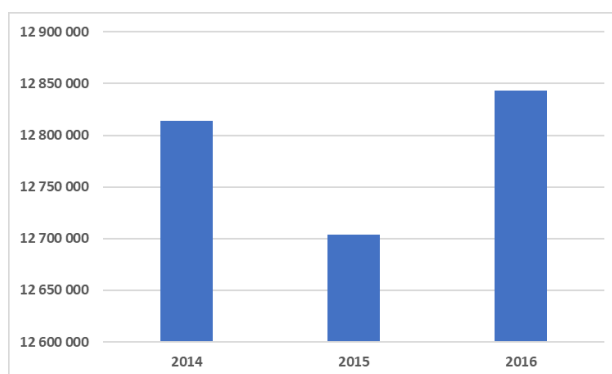
Graf 4.10 Vývoj mzdových nákladů (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.1, společnost využívá na výrobu elektrické energie vlastní Energocentrum. V roce 2014 činila spotřeba elektrické energie 12 814 000 Kč. V roce 2015 došlo ke snížení na 12 704 000 Kč (viz Graf 4.11), zejména díky získání potřebného povolení a licence k provozování navýšené kapacity Energocentra. Kapacita výroby elektřiny ve vlastním Energocentru tak narostla z 300 kWh na 430 kWh a o stejné množství se tedy změnil potenciál poklesu nákupu elektřiny. Důvodem pro navýšení kapacity Energocentra byl velký pohyb cen energií, proto společnost hledala nejvhodnější způsob jejich nákupu a co nejefektivnější využití plynu, elektřiny a vody použitých při rozhodujících procesech i všech ostatních činnostech, které ve společnosti probíhají. V roce 2016 došlo k mírnému nárůstu zmíněných nákladů na 12 843 000 Kč.

Graf 4.11 Vývoj spotřeby elektrické energie (v Kč)



Zdroj: Výroční zprávy 2014-2016 – vlastní zpracování

4.6 Analýza vývoje vybraných prodejen společnosti ABC

Kapitola 4.6 se podrobněji zabývá porovnáním jednotlivých položek výsledku hospodaření třech prodejen, které zvolilo vedení společnosti ABC. Dvě prodejny reprezentují Moravskoslezský kraj a jedna kraj Zlínský. V Moravskoslezském kraji se jedná o jednu prodejnu v Ostravě a jednu ve Frýdku – Místku. Ve Zlínském kraji je to prodejna přímo ve Zlíně. Pro zjednodušení budou jednotlivé prodejny označeny následovně, a to prodejna Zlín, prodejna Ostrava a prodejna Frýdek – Místek.

Společnost si pravidelně za jednotlivé měsíce dělá podrobné analýzy rozboru nákladů a výnosů za jednotlivé prodejny, což autorka hodnotí velmi kladně.

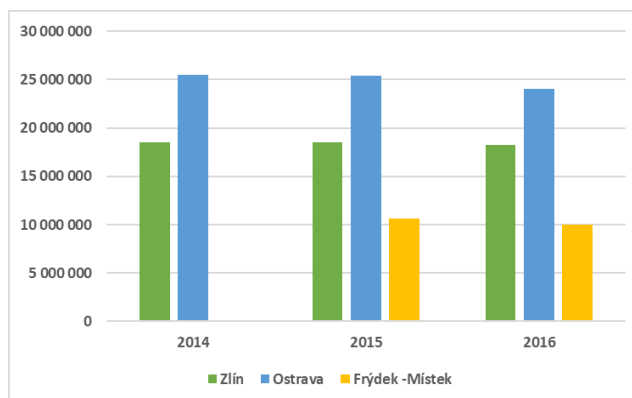
První sledovanou a analyzovanou položkou je celkový výsledek hospodaření. V roce 2014 měla společnost výsledek hospodaření ve výši 20 053 000 Kč, z toho 352 977 Kč tvořila prodejna ve Zlíně, 535 227 Kč prodejna v Ostravě a 138 961 Kč prodejna ve Frýdku – Místku. V roce 2015 došlo k již zmíněnému snížení celkového

výsledku hospodaření společnosti na 8 628 000 Kč. Snížení výsledku hospodaření společnosti bylo viditelné i u jednotlivých prodejen. Prodejna Zlín měla výsledek hospodaření v roce 2015 v hodnotě 286 514 Kč, prodejna Ostrava 466 612 Kč a prodejna Frýdek – Místek 134 684 Kč. V roce 2016 činil výsledek hospodaření společnosti 6 667 000 Kč, prodejna Zlín se na výsledku hospodaření podílela ve výši 239 078 Kč, prodejna Ostrava 498 097 Kč a prodejna Frýdek – Místek 157 879 Kč.

Vývoj výsledku hospodaření jednotlivých prodejen má v roce 2014 a 2015 stejný trend jako výsledek hospodaření celé společnosti. V roce 2016 oproti roku 2015 se výsledek hospodaření v prodejně Ostrava a prodejně Frýdek – Místek mírně zvýšil.

V roce 2014 měla společnost celkové výnosy v hodnotě 1 236 358 000 Kč, prodejna Zlín měla podíl na celkových výnosech v hodnotě 18 548 806 Kč, prodejna Ostrava 25 478 252 Kč a prodejna Frýdek – Místek 11 414 337 Kč. V roce 2015 se hodnota celkových výnosů společnosti příliš nezměnila, činila 1 226 937 000 Kč. Zlínská prodejna měla celkový výnosy v roce 2015 ve výši 18 503 464 Kč, prodejna v Ostravě 25 405 356 Kč a prodejna ve Frýdku – Místku 10 629 804 Kč. V roce 2016 se celkové výnosy ve společnosti zvýšily na 1 276 409 000 Kč, z toho 18 262 970 Kč tvořila prodejna Zlín, 24 042 579 Kč prodejna Ostrava a 9 960 761 Kč prodejna Frýdek – Místek (viz Graf 4.12).

Graf 4.12 Vývoj výnosů (v Kč)



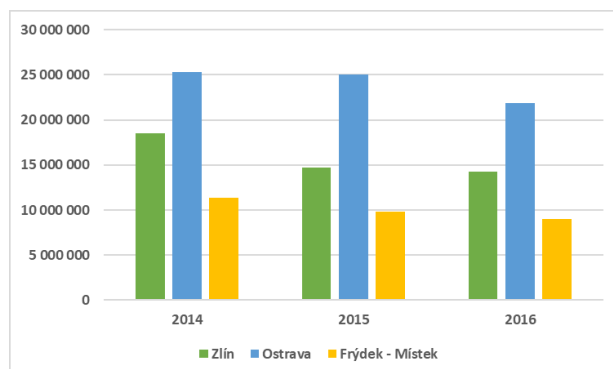
Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vývoj výnosů v prodejnách Zlín, Ostrava a Frýdek – Místek měl po celé sledované období 2014-2016 klesající charakter, stejně jako dále zmíněné tržby za zboží.

Další analyzovanou položkou jsou tržby za zboží prodejen, jak ukazuje Graf 4.13. V roce 2014 měla společnost tržby za zboží prodejen v hodnotě 620 530 000 Kč, podíl zlínské prodejny na tržbách za zboží byl 18 495 829 Kč, ostravské 25 343 025

Kč a frýdecké 11 375 376 Kč. V roce 2015 došlo k mírnému snížení tržeb za zboží ve společnosti ABC na 605 611 000 Kč, z toho 14 756 527 Kč tvořila prodejna Zlín, 25 019 446 Kč prodejna Ostrava a 9 819 579 Kč prodejna Frýdek – Místek. V roce 2016 došlo jen k nepatrným změnám, celkem za společnost činily tyto tržby 616 049 000 Kč. Prodejna Zlín vykazovala tržby za zboží v hodnotě 14 287 714 Kč, Ostrava 21 847 525 Kč a Frýdek – Místek 8 981 176 Kč.

Graf 4.13 Vývoj tržeb za zboží prodejen (v Kč)



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Důvodem klesajícího trendu vývoje tržeb za zboží u vybraných prodejen je otvírání a modernizace prodejen ve stejném městě, v kterém se nachází sledované prodejny. Pokud jsou nové prodejny pro stávající zákazníky lépe dostupné, mohla jich část začít nakupovat právě tam. Například v roce 2015 byly otevřeny ve Frýdku – Místku další dvě nové prodejny. V Ostravě došlo ve sledovaném období k modernizaci prodejen stávajících. Zároveň mohla být příčinou klesajících tržeb za zboží rostoucí konkurence a neustálý tlak na ceny. Ve zlínské prodejně v letech 2015 a 2016 nedocházelo ve vývoji tržeb k příliš velkým změnám.

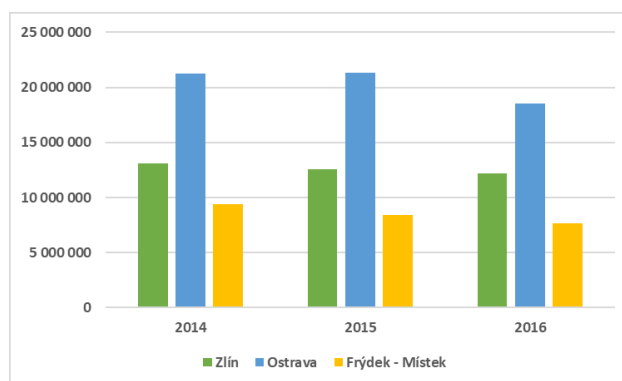
S tržbami je spojena také položka tržby za služby – bufet. Po celé sledované období se tato výnosová položka objevila pouze u prodejny Zlín, protože pouze v této prodejně se ve sledovaném období nacházel bufet (od roku 2017 je bufet také v provozovně Frýdek – Místek). V roce 2014 měla společnost tržby za služby bufetů v hodnotě 14 377 000 Kč, a z toho prodejna Zlín tvořila 2 407 258 Kč. V roce 2015 se díky rozšiřování dalších prodejen o bufety zvýšily celkové tržby za zmíněné služby na 20 964 000 Kč, a i ve zlínské prodejně stouply tržby z bufetu oproti předchozímu roku na 2 971 203 Kč. V roce 2016 se ve společnosti opět zvýšila hodnota tržeb z bufetů oproti roku 2015 a to na 25 909 000 Kč, prodejna Zlín z toho tvořila 2 962 715 Kč.

Rostoucí vývoj tržeb z bufetů mohl být zapříčiněn oblíbeností prodejen, které kromě nákupu poskytují zákazníkům možnost stravování. Také velký výběr hotových

jídel v bufetu, jejich kvalita, velikost porcí, nepříliš velký výskyt řeznických prodejen, které kromě nákupu nabízí i možnost občerstvení.

Další důležitou položkou jsou náklady na prodané zboží prodejen (viz Graf 4.14). V roce 2014 měla společnost náklady na prodané zboží prodejen v hodnotě 520 607 000 Kč, z toho 13 121 104 Kč byly náklady na prodané zboží v prodejně Zlín, 21 210 184 Kč v prodejně Ostrava a 9 398 853 Kč v prodejně Frýdek – Místek. V roce 2015 činily zmíněné náklady ve společnosti 513 608 000 Kč, z toho 12 533 122 Kč tvořila prodejna Zlín, 21 322 427 Kč Ostrava a 8 399 085 Kč Frýdek – Místek. V roce 2016 měla společnost tento nákladový účet v hodnotě 529 767 000 Kč. Prodejna Zlín se na nákladech za prodané zboží podílela v hodnotě 12 171 019 Kč, Ostrava 18 531 559 Kč a Frýdek – Místek 7 659 830 Kč.

Graf 4.14 Vývoj nákladů na prodané zboží prodejen (v Kč)

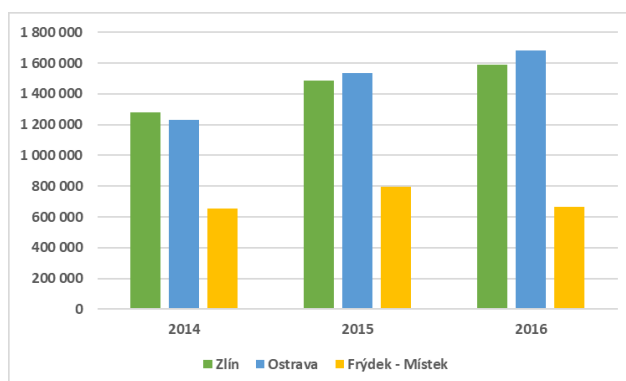


Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vývoj nákladů na prodané zboží prodejen souvisí s klesajícím vývojem tržeb z prodeje zboží, kopíruje jeho klesající trend (viz Graf 4.13).

Hodnota mzdových nákladů v roce 2014 byla ve společnosti ve výši 92 895 000 Kč, z toho 1 281 812 Kč tvořila prodejna Zlín, 1 230 411 Kč prodejna Ostrava a 654 602 Kč prodejna Frýdek – Místek. V roce 2015 došlo ke zvýšení mzdových nákladů ve společnosti na 111 106 000 Kč, na prodejnu Zlín připadly mzdové náklady ve výši 1 486 457 Kč, 1 533 585 Kč na prodejnu v Ostravě a 793 822 Kč na prodejnu ve Frýdku – Místku. V roce 2016 činily mzdové náklady ve společnosti celkem 116 880 000 Kč. Zlínská prodejna měla mzdové náklady ve výši 1 590 379 Kč, ostravská prodejna 1 679 970 Kč a prodejna ve Frýdku – Místku 663 025 Kč (viz Graf 4.15).

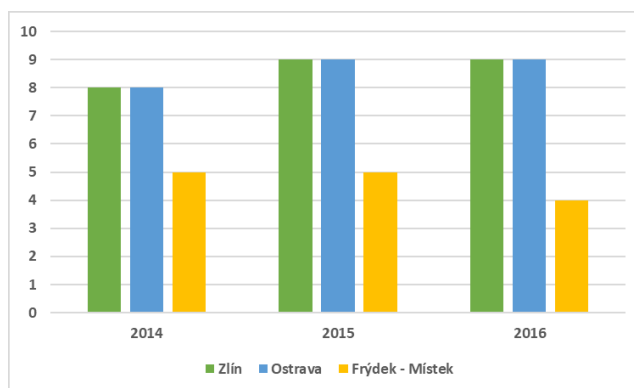
Graf 4.15 Vývoj mzdových nákladů (v Kč)



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Rostoucí hodnota mzdových nákladů je spojena s každoročně rostoucí minimální mzdou ve sledovaném období. Pouze v roce 2016 se tomuto trendu vymyká prodejna ve Frýdku – Místku, jelikož došlo ke snížení počtu zaměstnanců z 5 na 4, jak ukazuje Graf 4.16.

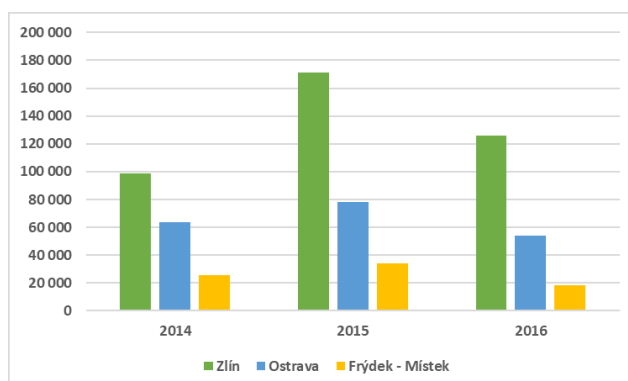
Graf 4.16 Vývoj počtu zaměstnanců ve sledovaných prodejnách



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Další sledovanou položkou je spotřeba obalového materiálu (pytle, sáčky, tašky, apod.), jak ukazuje Graf 4.17. V roce 2014 měla společnost ABC spotřebu obalového materiálu ve výši 2 682 000 Kč. Tato spotřeba činila 98 575 Kč v prodejně Zlín, 63 742 Kč v prodejně Ostrava a 25 678 Kč v prodejně Frýdek – Místek. V roce 2015 se hodnota nákladů na obalový materiál ve společnosti zvýšila na 3 467 000 Kč. Prodejna Zlín spotřebovala v roce 2015 obalový materiál v hodnotě 171 465 Kč, prodejna Ostrava 78 294 Kč, a prodejna Frýdek – Místek 34 124 Kč. V roce 2016 se spotřeba obalového materiálu ve společnosti snížila na 2 825 000 Kč. Nejvíce obalového materiálu v roce 2016 tradičně spotřeboval Zlín, a to 125 592 Kč, Ostrava 53 784 Kč a Frýdek – Místek 18 070 Kč.

Graf 4.17 Vývoj spotřeby obalového materiálu (v Kč)

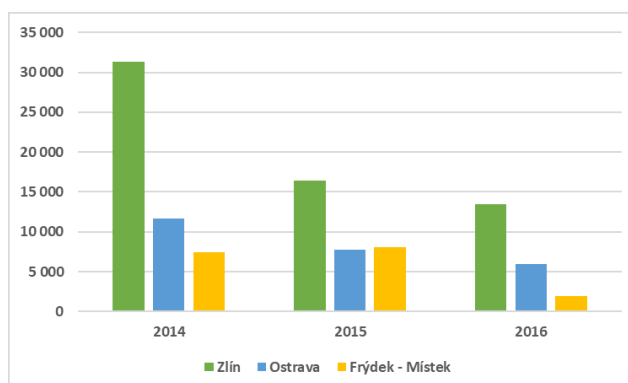


Zdroj: interní materiály – vlastní zpracování

Spotřeba obalového materiálu nezávisí na velikosti tržeb nebo počtu zákazníků, ale především na počtu položek, které má zákazník v nákupu. Malým způsobem to mohou ovlivňovat ceny, za které je obalový materiál dodáván, ale je to individuální a těžce se tato spotřeba srovnává v rámci prodejen. V roce 2016 byl zřízen centrální sklad obalového materiálu v Moravskoslezském kraji, ze kterého se dodává stejný obalový materiál do všech prodejen. Do té doby si každá prodejna objednávala obalový materiál sama od různých dodavatelů, takže tato spotřeba nebyla v letech 2014 a 2015 vůbec srovnatelná, jelikož měla každá analyzovaná prodejna své dodavatele a s tím i související různé nákupní ceny. Od roku 2016 je dodávka obalového materiálu zajištěna přes zmíněný centrální sklad a společnost má větší přehled o spotřebě obalového materiálu v jednotlivých prodejnách a má možnost ovlivňovat vstupní cenu materiálu, která je pro všechny prodejny stejná.

Další sledovanou položkou je materiál na opravy a udržování (viz Graf 4.18). V roce 2014 činila spotřeba materiálu na opravy ve společnosti celkem 2 852 000 Kč. Ve zlínské prodejně se spotřebovalo tohoto materiálu za 31 360 Kč, v Ostravě 11 638 Kč a ve Frýdku – Místku 7 406 Kč. V roce 2015 došlo ke snížení téměř ve všech třech sledovaných prodejnách. Ve Zlíně činila spotřeba materiálu na opravy a udržování pouze 16 463 Kč, v Ostravě 7 798 Kč a Frýdku – Místku 8 024 Kč. Celkem se ve společnosti v roce 2015 na opravy a udržování spotřeboval materiál v hodnotě 2 931 000 Kč. V roce 2016 došlo ke snížení spotřeby materiálu na opravy a udržování ve společnosti na 2 289 000 Kč. V roce 2016 činila spotřeba zmíněného materiálu v prodejně Zlín 13 445 Kč, v prodejně Ostrava 5 952 Kč, a prodejně Frýdek – Místek 1 958 Kč.

Graf 4.18 Vývoj materiálu na opravy a udržování (v Kč)



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Materiál na opravu a udržování u jednotlivých prodejen je materiál využitý opraváři při řešení drobných technických závad a problémů v jednotlivých prodejnách. Velké hodnoty těchto nákladů v prodejně Zlín byla způsobena tím, že prodejna byla otevřena v roce 2013 a v roce 2014 (částečně i 2015) docházelo ještě k drobným úpravám nedostatků v interiéru prodejny. Naopak ve Frýdku – Místku měly tyto náklady zanedbatelnou hodnotu, protože na rok 2017 bylo naplánováno a došlo k přesunutí prodejny do jiných prostor a zároveň rozšíření sortimentu o bufet. Stejně tak i v prodejně Ostrava byla plánovaná rekonstrukce a modernizace interiéru na jaro 2018, proto nedocházelo k větší spotřebě materiálu na opravy a udržování.

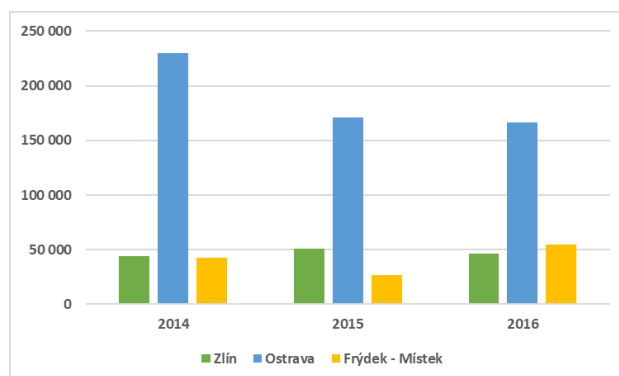
Další analyzovaná položka je nákladová položka provize ze stravenek. Jednotlivé prodejny přijímají jako platidlo kromě hotovosti a platby kartou i stravenky nebo elektronické stravenky různých společností. Tyto společnosti si za zpětný odkup stravenek účtují provize. Provize se pohybují okolo 3,9 – 5,2 % v závislosti na konkrétní společnosti a druhu stravenek, elektronické stravenky mají provize zpravidla nižší. V roce 2014 byla hodnota nákladů za provize stravenek ve společnosti 4 996 000 Kč, z toho 101 611 Kč tvořila prodejna Zlín, 299 903 Kč prodejna Ostrava a 91 190 Kč prodejna Frýdek – Místek. V roce 2015 se náklady na provize stravenek ve společnosti zvýšily na 5 152 000 Kč, v prodejně Zlín byly v hodnotě 172 805 Kč, v prodejně Ostrava 396 045 Kč a Frýdku – Místku 209 940 Kč. V roce 2016 měla společnost hodnotu nákladů provize za stravenky 5 391 000 Kč, zlínská prodejna se na zmíněných nákladech podílela ve výši 173 968 Kč, ostravská 352 948 Kč a frýdecká 191 027 Kč.

Nákladová položka provize ze stravenek závisí na počtu zákazníků, kteří v dané prodejně platí stravenkami. Předpokladem je, že největší hodnota nákladů na provize

ze stravenek bude v prodejně, která má v okolí velký počet společností, které poskytují tyto benefity svým zaměstnancům. Právě prodejna v Ostravě, která má hodnotu nákladů na provize ze stravenek největší, má v okolí velké množství bank, úřadů a společností.

S prodejem zboží souvisí možné manko, které může být buď do normy nebo nad normu. V roce 2014 byla hodnota manka do normy ve společnosti ve výši 4 056 000 Kč, z toho v prodejně Zlín 44 245 Kč, v Ostravě 229 674 Kč a 42 859 Kč ve Frýdku – Místku. Podobný vývoj byl v roce 2015, kdy byla hodnota manka do normy ve společnosti 3 944 000 Kč. Zlínská prodejna měla manko do normy ve výši 50 669 Kč, ostravská prodejna 170 844 Kč a frýdecká prodejna 26 474 Kč. V roce 2016 došlo ve společnosti ABC k navýšení manka do normy na 4 285 000 Kč, v prodejně Zlín manko do normy činilo 46 223Kč, v Ostravě 166 732 Kč a ve Frýdku – Místku 54 714 Kč (viz Graf 4.19).

Graf 4.19 Vývoj manka do normy (v Kč)



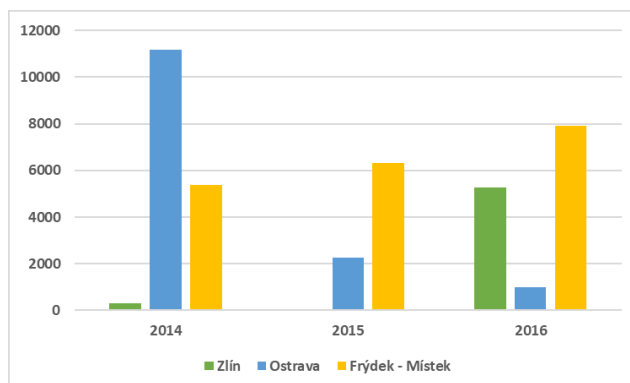
Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Každé zboží má jinou hodnotu výtratného. Tyto hodnoty má společnost vymezeny ve vnitřních směrnících. Pokud se prodá velké množství výrobků s vysokou hodnotu výtratného, je velká hodnota manka do normy, což je zřejmě důvodem tak vysokého manka do normy u prodejny v Ostravě. Samozřejmě to závisí také na tržbách, které jsou největší právě v ostravské prodejně.

Manko nad normu (manko předepsané) ze zjevných důvodů bylo v roce 2014 ve společnosti v hodnotě 801 500 Kč. Prodejna Zlín z toho tvořila 304 Kč, Ostrava 11 179 Kč a Frýdek – Místek 5 390 Kč. V roce 2015 došlo ve společnosti ABC ke snížení manka nad normu a to na 550 800 Kč, z toho 0 Kč bylo na prodejně ve Zlíně, 2 279 Kč v Ostravě a 6 331 Kč ve Frýdku – Místku. V roce 2016 činilo manko nad normu za společnost 475 100 Kč. Prodejna ve Zlíně měla zmíněné manko v hodnotě

5 260 Kč, prodejna v Ostravě 983 Kč a ve Frýdku – Místku 7 900 Kč, jak ukazuje Graf 4.20.

Graf 4.20 Vývoj manka nad normu (v Kč)



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Nákladové a výnosové účty ve výsledcích hospodaření za společnost i jednotlivé prodejny jsou správně a přehledně členěny. Analytická evidence je velmi podrobná. Není potřeba zde navrhnout nějaké změny a úpravy. Ukázka nákladových a výnosových účtů je v příloze č. 2.

5. Závěr

Vnitropodnikové účetnictví je důležitým předpokladem pro vedení společnosti. Formu a organizaci vedení vnitropodnikového účetnictví si určuje účetní jednotka sama, zároveň ale musí zabezpečit podklady pro finanční účetnictví. Existují tři formy vedení vnitropodnikového účetnictví, jednookruhová, dvouokruhová účetní soustava a jejich vzájemná kombinace. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje informace účetní jednotce o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Zároveň vnitropodnikové účetnictví souvisí s kalkulacemi, pomocí nichž můžeme srovnávat náklady předem stanovené a skutečné.

V druhé kapitole bakalářské práce byly popsány základní pojmy z vnitropodnikového účetnictví, jeho formy vedení, teorie hospodářských středisek. Došlo k vymezení základních subsystémů účetnictví, což jsou finanční účetnictví, manažerské účetnictví a controlling, a jejich vzájemného vztahu s vnitropodnikovým účetnictvím.

Cílem třetí kapitoly byla základní klasifikace nákladů a výnosů. Došlo k vysvětlení časového rozlišení nákladů a výnosů. Autorka se zaměřila na členění nákladů mimo jiné podle vztahu k objemu výkonu, pro potřeby rozhodovacích procesů a z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu. Dále došlo v kapitole k vymezení výnosů na externí a interní.

V praktické části bakalářské práce byly aplikovány získané poznatky z teoretické části ve společnosti ABC. V úvodu čtvrté kapitoly byla představena společnost ABC. Dále byly zmíněny informace o zaměstnancích, informačních a řídicích systémech a číselnících prodejen společnosti ABC. Cílem a hlavní náplní čtvrté kapitoly byla analýza hospodaření společnosti ABC, a poté i třech vybraných prodejen v období let 2014-2016.

Společnosti ABC bylo doporučeno uzpůsobit číselník prodejen číselníku v EET, což ale není v současné době reálné. V roce 2016 společnost zřídila centrální sklad obalového materiálu, a díky tomu došlo k optimalizaci cen obalového materiálu a větší kontrole spotřeby zmíněného materiálu společností, což autorka hodnotí jako správný krok. Výnosové a nákladové účty mají vhodnou analytickou a syntetickou evidenci a společnost si pravidelně za jednotlivé měsíce dělá podrobné analýzy rozboru nákladů a výnosů za jednotlivé prodejny.

Při vyhledávání informací na internetových stránkách společnosti pro potřeby bakalářské práce byly zjištěny drobné nedostatky. Počet prodejen na internetových stránkách společnosti ABC nesouhlasí s počtem prodejen v číselníku prodejen, proto bylo doporučeno společnosti aktualizovat informace na internetových stránkách. Dalším zjištěním bylo, že společnost nemá v současné době žádné propagační letáky, ve kterých by lákala zákazníky na akční ceny a nabídky zboží. Autorka navrhuje společnosti ABC zaměřit se více na propagaci a reklamu. Například zavedením propagačních letáků, zveřejňování akcí a zavádění nových výrobků na internetových stránkách a další. Se zavedením reklamy sice budou spojeny určité náklady, ale mohlo by to přispět ke zvýšení tržeb a počtu zákazníků.

Seznam použité literatury

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] ELLIOTT, Barry a Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 16. vyd. Harlow: Pearson Education The Limited, 2013. 904 s. ISBN 978-0-273-77817-2.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. Meritum *Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 528 s. ISBN 978-80-7552-518-5.
- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [9] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [10] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [11] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [12] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [13] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [14] SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

- [15] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Další zdroje:

- [16] Internetové stránky společnosti
[17] Interní materiály společnosti
[18] Vnitropodnikové směrnice společnosti
[19] Zákon č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
[20] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/ 2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
[21] Výroční zpráva společnosti 2014
[22] Výroční zpráva společnosti 2015
[23] Výroční zpráva společnosti 2016

Seznam zkratek

ČÚS	Český účetní standard pro účetní jednotky
EET	Elektronická evidence tržeb
FN	Fixní náklady
f_n	Jednotkové fixní náklady
N	Náklady
N_1	Výchozí úroveň nákladů
N_2	Běžná úroveň nákladů
NROZ	Celkové rozdílové náklady
N_{ROZ}	Průměrné rozdílové náklady
Pr	Prodejna
P_v	Prodejní cena v-tého výkonu
Q_1	Výchozí úroveň objemu výkonů
Q_2	Běžná úroveň výkonů
Q_{INT_v}	Předané množství vnitropodnikového výkonu
Q_{PROD_v}	Prodané množství v-tého externího výkonu
V	Celkové externí výnosy
V_{INT_v}	Vnitropodnikový výnos v-tého výkonu
VN	Variabilní náklady
vp_v	Vnitropodniková cena v-tého výkonu

Seznam obrázků, grafů, tabulek, vzorců a schémat

Obrázky

Obr. 3.1	Vznik prvotního nákladu
Obr. 3.2	Vznik druhotného nákladu
Obr. 3.3	Průběh celkových nákladů
Obr. 4.1	Fermentovaný výrobek

Grafy

Graf 3.1	Degrese fixních nákladů
Graf 3.2	Možný vývoj variabilních nákladů
Graf 4.1	Vývoj pracovníků ve sledovaném období
Graf 4.2	Vývoj počtu prodejen
Graf 4.3	Vývoj celkových aktiv (v Kč)
Graf 4.4	Vývoj celkových pasiv (v Kč)
Graf 4.5	Vývoj výsledku hospodaření (v Kč)
Graf 4.6	Vývoj celkových tržeb (v Kč)
Graf 4.7	Vývoj tržeb za prodej zboží (v Kč)
Graf 4.8	Vývoj tržeb z prodeje dlouhodobého majetku (v Kč)
Graf 4.9	Vývoj zůstatkové ceny prodaného majetku (v Kč)
Graf 4.10	Vývoj mzdových nákladů (v Kč)
Graf 4.11	Vývoj spotřeby elektrické energie (v Kč)
Graf 4.12	Vývoj výnosů (v Kč)
Graf 4.13	Vývoj tržeb za zboží prodejen (v Kč)
Graf 4.14	Vývoj nákladů na prodané zboží prodejen (v Kč)
Graf 4.15	Vývoj mzdových nákladů Kč)
Graf 4.16	Vývoj počtu zaměstnanců ve sledovaných prodejnách
Graf 4.17	Vývoj spotřeby obalového materiálu (v Kč)
Graf 4.18	Vývoj materiálu na opravy a udržování (v Kč)
Graf 4.19	Vývoj manka do normu (v Kč)
Graf 4.20	Vývoj manka nad normu (v Kč)

Tabulky

Tab. 2.1	Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví
Tab. 2.2	Vztah controllera a řídicího pracovníka
Tab. 2.3	Typový kalkulační vzorec
Tab. 3.1	Schéma druhového členění nákladů účetní jednotky
Tab. 4.1	Počet prodejen v jednotlivých regionech

Vzorce

Vzorec 3.1	Celkové rozdílové náklady
Vzorec 3.2	Průměrné rozdílové náklady
Vzorec 3.3	Externí výnosy
Vzorec 3.4	Interní výnosy

Schémata

Schéma 2.1	Jednookruhová soustava účetních informací
Schéma 2.2	Dvouokruhová soustava účetních informací
Schéma 2.3	Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2018


.....
Adéla Palochová

Seznam příloh

Příloha č.1	Ukázka číselníku vlastních prodejen a prodejen COOP
Příloha č.2	Ukázka nákladových a výnosových účtů z roku 2014